

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO FISCAL

REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO

O NOVO REGIME DE AVALIAÇÕES DA
PROPRIEDADE URBANA

LUIS RODRIGUES ANTUNES

N.º 04140407

BRAGA 2005

ÍNDICE

1 - INTRODUÇÃO.....	3
2 – ANTECEDENTES DA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO.....	5
2.1 – O REGIME DAS AVALIAÇÕES PREDIAIS URBANAS DO CCPIA DE 1963.....	5
2.2 – O CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA DE 1989.....	6
2.2.1 – ARGUMENTOS A FAVOR E OBJECÇÕES À CRIAÇÃO DA CA	6
2.2.2 – CONSIDERAÇÕES VÁRIAS SOBRE O REGIME DA CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA	13
2.2.3 – RELATÓRIO DA COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL	16
2.2.4 – NECESSIDADE DE MUDANÇA	20
2.2.4.1 – Relatório GAPTEC	22
2.2.4.2 – Nota sobre a última versão do anteprojecto de Código das Avaliações de 1991	28
2.2.4.3 – Artigo da Associação Portuguesa de Avaliações de Engenharia – Reflexões sobre um novo Código de Avaliações	30
2.2.5 – RELATÓRIO SOBRE A REFORMA FISCAL PARA O SÉCULO XXI	33
2.2.6 – IMPOSTO ÚNICO SOBRE O PATRIMÓNIO.....	37
2.2.7 – RELATÓRIO E PROJECTO DA ECORFI	44
3 – A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO.....	48
3.1 – LINHAS GERAIS	51
3.2 – O NOVO REGIME LEGAL DE AVALIAÇÕES DA PROPRIEDADE URBANA.....	53
3.2.1 – A FÓRMULA DE DETERMINAÇÃO DO VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO.....	59
3.2.1.1 – A determinação do valor base dos prédios edificados (Vc)	61
3.2.1.2 – A determinação da área bruta de construção (do edifício ou da fracção) mais a área excedente à área da implantação (A).....	61
3.2.1.3 – O coeficiente de afectação (Ca).....	63
3.2.1.4 – O coeficiente de localização (Cl)	64
3.2.1.5 – O coeficiente de qualidade e conforto (Cq).....	66
3.2.1.5.1 – O coeficiente majorativo aplicável às moradias unifamiliares	69
3.2.1.6 – O coeficiente de vetustez (Cv)	70
3.2.3 – A DETERMINAÇÃO DO VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO	71
3.2.4 – A DETERMINAÇÃO DO VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO DOS PRÉDIOS DA ESPÉCIE “OUTROS”	73
3.2.6 - RELEVÂNCIA DO VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO NOUTROS IMPOSTOS (IRC/IRS, IMT E IS).....	75
3.3. – O ZONAMENTO.....	82
3.3.1 – A FUNDAMENTAÇÃO DOS VALORES ATRIBUÍDOS NO ZONAMENTO: MEMÓRIA DESCRITIVA.....	85
3.4 – A QUESTÃO DO ZONAMENTO.....	89
4 – CONCLUSÕES.....	98
5 - BIBLIOGRAFIA	99

1 - Introdução

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, o Governo no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, da Assembleia da República, procedeu à Reforma da Tributação do Património, aprovando os novos Códigos do IMI e do IMT, republicando o Código do Imposto do Selo e alterando diversa legislação tributária conexas.

Esta Reforma surge como o culminar de um longo percurso, ao longo do qual, como veremos resumidamente, foram produzidos estudos, modelos e projectos, que embora variando de governo para governo conforme a sensibilidade política e técnica dos seus intervenientes, visaram sobretudo inverter a situação verdadeiramente insustentável que se verificava, dadas as injustiças e iniquidades que caracterizavam os Impostos sobre o Património (CA, Sisa e ISD) e introduzir maior equidade fiscal, maior transparência no relacionamento do Estado e os cidadãos e maior eficácia no combate à evasão fiscal.

Dada a dimensão das alterações efectuadas por esta Reforma era-nos de todo impossível abordar nesta tese de pós-graduação todas as suas implicações, pelo que optamos por desenvolver este trabalho apenas sobre o novo regime de avaliações da propriedade urbana, sem prejuízo de abordar, ainda que sucintamente, outras medidas desta Reforma sempre que tal se mostre conveniente.

O novo regime de determinação do valor patrimonial tributário é efectivamente uma das pedras basilares desta Reforma, não só por assentar na objectivação das regras de fixação dos valores dos imóveis, mas também, pelo facto de este valor passar a ter efeitos relevantes na determinação da matéria colectável de outros impostos (IMT, IS, IRS e IRC).

Analisaremos apenas o novo regime de avaliação dos prédios urbanos, uma vez que as linhas gerais da tributação dos prédios rústicos não sofreram alterações, continuando a considerar-se como base para a tributação o seu potencial rendimento produtivo, tendo o legislador relegado a sua reforma para momento posterior aquando da reestruturação da base cadastral¹.

¹ Preâmbulo do Código do IMI.

Cumpre-nos desde já referir, que a nossa formação superior² não é essencialmente jurídica, pelo que não nos será possível analisar profundamente o tema sobre essa perspectiva, sem correremos o risco de sermos imprecisos ou incorrectos.

No entanto pensamos que a abrangência dessa formação superior, aliada ao conhecimento adquirido pela experiência profissional de 5 anos na DGCI, primeiro num Serviço de Finanças e actualmente na Direcção de Finanças, poderá ser útil no sentido de observarmos esta temática tributária de uma outra perspectiva.

² O Autor é licenciado em Administração Pública pela Universidade do Minho, curso este que abrange disciplinas das áreas de Economia, Direito e Gestão (inclui Contabilidade).

2 – Antecedentes da Reforma da Tributação do Património.

Antes da Reforma da Tributação do Património aprovada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, o regime das avaliações prediais urbanas encontrava-se regulado essencialmente pelo velho Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de Julho de 1963, excepto em relação ao terrenos para construção que com a entrada em vigor do Código da Contribuição Autárquica (CCA) passaram a ser fiscalmente considerados prédios e nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, passaram a ser avaliados, para efeitos de CA, de acordo com as regras contidas no Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD).

Vejamos de seguida como funcionava esse regime.

2.1 – O regime das avaliações prediais urbanas do CCPIA de 1963

O regime das avaliações prediais urbanas regulado pelo CCPIA não fazia assentar a avaliação no valor de mercado dos prédios, mas antes no valor da renda que produziam. Como a Contribuição Predial tributava os rendimentos prediais, reais ou imputados, a avaliação procurava determinar o rendimento colectável deduzindo ao valor locativo uma percentagem para despesas de conservação.

Nos prédios arrendados considerava-se como valor locativo as rendas anuais efectivamente recebidas, mas não se tomavam em conta as despesas e encargos efectivamente suportados pelo proprietário. Ao valor das rendas deduzia-se uma percentagem para despesas de conservação, fixada pelos avaliadores no acto de avaliação, resultante do somatório dos encargos no artigo 115.º do CCPIA e fixados em portaria³ (elevadores, porteira, iluminação, aquecimento e administração de propriedade horizontal). Com a aplicação destas percentagens pretendia-se atender aos encargos normais do prédio, que no entanto não traduziam a despesa efectivamente suportada pelos proprietários, logo a tributação dos prédios arrendados não incidia sobre rendimentos reais⁴.

Quanto aos prédios não arrendados, a avaliação era efectuada com base nas rendas que produziam se estivessem arrendados. O § único do artigo 125.º determinava que o valor

³ À data da entrada em vigor da Reforma estava em vigor a Portaria n.º 214/97, de 31 de Março.

⁴ Ver Módulo de Contribuição Autárquica, elaborado por Maria Jesus Oliveira e Zélia Teixeira, Instituto de Formação Tributária da extinta Administração Geral Tributária (AGT), 2001, p. 4 e ss.

locativo deveria corresponder “à *justa renda*” que o prédio produziria “*pelo período de um ano em regime de liberdade contratual*”. Este valor locativo correspondia ao valor do uso do prédio pelo seu proprietário, determinado em função das rendas praticadas em prédios idênticos, no pressuposto da livre concorrência do mercado de arrendamento⁵.

Como bem sabemos a quantificação de tal valor locativo é sempre um exercício de difícil demonstração e sustentação objectiva, especialmente no que respeita aos prédios habitacionais, uma vez que devido ao “congelamento das rendas” praticamente não existe um mercado de arrendamento urbano em Portugal que possa ser tomado como ponto de referência comparativa, como valor-padrão.⁶

A falta de homogeneidade dos valores atribuídos pelas extintas comissões de avaliação e a fixação de valores desajustados da realidade resultavam da exagerada margem de apreciação subjectiva decorrente da quase inexistência de valores-padrão.

Era frequentemente referido que prédios semelhantes e em zonas de mercado imobiliário idênticas fossem avaliados por valores muito diferentes, pelo facto de estarem localizados em áreas de actuação de comissões diferentes, resultando daí evidente prejuízo para a equidade fiscal.⁷

2.2 – O Código da Contribuição Autárquica de 1989

2.2.1 – Argumentos a favor e objecções à criação da CA

Com a Reforma Fiscal de 1989 surgiu um novo imposto, a Contribuição Autárquica (CA), que na óptica da Comissão da Reforma Fiscal e dos órgãos de soberania foi criada por vários motivos:⁸

- Reforçar o financiamento fiscal das autarquias locais, (*maxime* dos municípios), compensando a perda de receita dos extintos impostos locais (Contribuição Predial e

⁵ De acordo com o disposto no corpo do artigo 3.º do CCPIIA, “*considera-se rendimento dos prédios urbanos, quando arrendados, o valor da respectiva renda expresso em moeda corrente; e, quando o não estejam, a equivalente utilidade que deles obtiver, ou tenha possibilidade de obter, quem possa usar ou fruir os mesmos prédios*”.

Por sua vez a regra 7.ª do artigo 144.º determinava que “*o valor locativo dos prédios não arrendados, determina-se por confronto com outros que se encontrem dados de arrendamento, em regime de liberdade contratual, de preferência na mesma localidade, e que melhor sirvam de padrão*”.

⁶ A este respeito ver artigo da Associação Portuguesa de Avaliações de Engenharia – *Reflexões sobre um novo Código de Avaliações*, in CTF n.º 384, p. 242., segundo o qual a quase inexistência de padrões deve-se também em alguma parte ao grande incremento de prédios urbanos em regime de propriedade horizontal a partir da década de 60 e do conseqüente aumento da habitação própria.

⁷ Ver nota 5 e *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, in CCTF n.º 191, p. 698.

⁸ Ver *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 365, p. 13 e ss.

Imposto de Mais-Valias), sem aumentar a carga fiscal incidente sobre a propriedade imobiliária;

- Face à opção de tributar em IRS/IRC, apenas os rendimentos reais efectivos, com exclusão dos rendimentos imputados à utilização dos prédios afectos a uso próprio, surgiu a necessidade de tributar os prédios não arrendados. Em relação aos prédios arrendados a CA não se sobrepõe ao IRS/IRC em dupla tributação, porque se previa a dedução da colecta da CA, na colecta daqueles impostos⁹;
- É um imposto sobre o valor dos prédios justificado com base no princípio do benefício, fazendo-se corresponder o respectivo pagamento, às vantagens que os donos e utilizadores dos prédios auferem da colectividade, particularmente dos serviços e infra-estruturas prestadas e criadas pelas autarquias locais;
- É um imposto consagrado na generalidade dos sistemas fiscais dos países da OCDE e da CEE, que permite manter tributada a generalidade das situações prediais e constitui incentivo para o mais eficaz aproveitamento da propriedade rústica e urbana.

Em relação aos motivos apresentados pela Comissão, para justificar a criação de Contribuição Autárquica como novo imposto sobre o valor dos prédios, o Prof. Nuno Sá Gomes teceu algumas críticas das quais destacaremos, as mais relevantes.

Na sua opinião, com a opção de não terem sido incluídos no conceito de rendimento-acréscimo, os rendimentos imputados à utilização dos prédios pelo seu próprio titular, invocando-se o princípio da igualdade horizontal, face à não tributação de outros rendimentos imputados ao usufruto de outros bens duradouros, veio a cair-se no maior erro de criar um novo imposto discriminatório (CA) incidindo apenas sobre o valor patrimonial dos prédios, deixando de fora a tributação do capital, muitos outros vultosos valores patrimoniais, com maior derrogação do invocado princípio da igualdade.

Em nossa opinião, seria muito difícil tributar nos Impostos sobre o Rendimento (IR), os rendimentos prediais imputados, devido sobretudo à sua difícil quantificação. Em relação aos rendimentos efectivamente recebidos ou colocados à disposição não se colocam problemas, no entanto em relação aos rendimentos imputados é bastante complicado quantificar correcta e objectivamente o rendimento efectivamente auferido, veja-se por exemplo o artigo 24.º do CIRS sobre os rendimentos em espécie, em especial as disposições

⁹ Actualmente não existem quaisquer deduções à colecta da Contribuição Autárquica incidente sobre prédios arrendados, nem em IRS nem em IRC. O artigo 80.º-B do CIRS foi revogado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 (Reforma 2001) e o artigo 86.º do CIRC foi revogado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27/12 (O.E. 2002).

relativas à valorização dos rendimentos de trabalho dependente derivados do uso de habitação e viatura automóvel disponibilizados pela entidade patronal¹⁰.

Para o citado fiscalista, a criação da CA foi, por um lado, a consequência de uma discutível opção limitativa do conceito de rendimento-acrécimo, e por outro, um mero expediente financeiro, destinado a colmatar a perda das receitas fiscais municipais imputáveis aos impostos locais extintos ou ineficazes (contribuição predial, imposto de mais valias) em resultado da reforma da tributação do rendimento, sem quaisquer preocupações de justiça fiscal.¹¹

Sobre esta matéria entendemos que embora seja discutível a opção de excluir os rendimentos prediais imputados do conceito de rendimento acréscimo, ou a criação da CA como um mero expediente financeiro para compensar as autarquias da receita cessante, a questão de que o Legislador não teve quaisquer preocupações de justiça fiscal não é, a nosso ver, correcta.

Essa preocupação é revelada no n.º 7 do preâmbulo do Código da CA quando refere que *“o seu desejável êxito ficará dependente da existência de um sistema correcto e frequentemente actualizado de avaliações, sob pena de termos um tributação iníqua e geradora de distorções”*.

Como se sabe a não aprovação do Código das Avaliações, viciou insuperavelmente a Contribuição Autárquica, criando injustiças e iniquidades várias, como veremos adiante.

Uma outra objecção referida pelo Prof. Nuno Sá Gomes está relacionada com uma das contradições de objectivos económicos e sociais que decorrem da fiscalidade predial, segundo a qual, se o imposto tem em vista uma acentuada equidade e aceitação, ele terá eficácia reduzida. Na sua opinião essa igualdade é impossível, porque a revisão dos valores patrimoniais será sempre muito lenta, da qual resulta que à medida que se progride na actualização, degride-se na igualdade. De outro modo, é inerente à tributação predial, uma certa desigualdade dinâmica, que se acentua no tempo entre a tributação dos prédios há mais tempo avaliados e os novos prédios avaliados.¹²

Efectivamente essa desigualdade dinâmica, inerente à tributação predial, foi especialmente sentida em relação à Contribuição Autárquica, porque se por um lado, não

¹⁰ Esta dificuldade de quantificação levou o Legislador a estabelecer nos n.ºs 5, 6 e 7 do artigo 24.º do CIRS regras objectivas de quantificação do valor de mercado das viaturas, que passam sobretudo pela aplicação de coeficientes de desvalorização acumulados, aprovados pela Portaria n.º 383/2003, de 14 de Maio, ao valor de aquisição.

¹¹ Ver *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 365, p. 21.

existia nenhum mecanismo de actualização periódica dos valores patrimoniais e nunca foi aprovado um Código de Avaliações com regras objectivas de determinação do valor patrimonial dos prédios, por outro lado, a actualização provisória dos valores matriciais determinada pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88 (aprovou o CCA) apenas em relação aos prédios não arrendados, pouco ou nada contribuiu para reduzir a desigualdade de valores patrimoniais verificada nessa data.

Em relação à Contribuição Autárquica¹³, o Prof. Nuno Sá Gomes entende ainda que esta viola não só os princípios da *capacidade contributiva* e *do benefício*, quer o princípio da *igualdade*¹⁴.

A contribuição predial autárquica (CA) foi concebida para ser um imposto analítico estático, de taxas moderadas, sobre o património predial, rústico ou urbano, arrendado e não arrendado, para ser pago pelo rendimento dos contribuintes (imposto de sobreposição), não amputando o capital¹⁵.

No entendimento do Prof. Nuno Sá Gomes, há uma clara violação do princípio da capacidade contributiva, quer na imputação do valor total dos prédios aos titulares de meros direitos parcelares (usufrutuário, superficiário), quer na imputação do pagamento a quem não tem e não pode ter qualquer rendimento efectivo ou imputado a utilização dos prédios (v.g. ao proprietário explorador, no caso da direito de habitação periódica), quer ainda nos casos de desconsideração do carácter precário dos direitos reais do contribuinte (v.g. nos casos do proprietário da raiz de prédio sobre o qual tenha sido constituído o direito do uso e habitação, artigos 1484.º e ss. Código Civil), imputando-lhe o valor da propriedade plena, livre e sem encargos (património bruto)¹⁶.

Em suma, estas objecções estão relacionadas com o facto de a CA consagrar apenas como sujeitos passivos, o proprietário pleno, o usufrutuário e na propriedade resolúvel, o proprietário sob condição que tem o uso ou fruição do prédio, descurando fiscalmente outras figuras parcelares do direito de propriedade, como o direito de superfície, o direito de uso e habitação e o direito de habitação periódica. Por outro lado, a CA, não atende à possibilidade de o sujeito passivo poder obter ou não quaisquer rendimentos do prédio (imputados ou

¹² Ver *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 365, p. 22.

¹³ Estas objecções ainda mantém uma certa actualidade, uma vez que o IMI segue muito de perto as normas de incidência da extinta CA. Em termos de incidência pessoal a principal alteração operada no IMI verificou-se em relação ao direito de superfície, segundo a qual, o sujeito passivo do IMI é o superficiário e não o proprietário como se verificava anteriormente na CA.

¹⁴ Ver *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 365, p. 23.

¹⁵ Ver *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 365, p. 26.

efectivos) e de em alguns casos, o sujeito passivo ser tributado com base em património de terceiros sobre o qual não tem quaisquer poderes, sem direito de regresso.

Sobre estas questões, concordamos em parte com as objecções do Prof., no entanto entendemos que não seria possível ir mais além, como tentaremos explicar de seguida.

A filosofia que presidiu à criação da CA assenta na tributação da detenção do património predial e não do rendimento, apelando ao princípio do benefício. Logo, deixou de se atender ao rendimento (imputado ou efectivo) do prédio para se definir o recorte da incidência do novo imposto.

Enquanto que em relação à contribuição predial, nas situações de propriedade imperfeita, se repartia os rendimentos de um prédio, entre os seus titulares na medida em que coubesse a cada um (regra 12.^a do artigo 144.º CCPIIA), uma vez que neste caso o imposto recaia sobre cada um dos titulares, consoante o seu direito (regra 1.^a do artigo 6.º CCPIIA), na contribuição autárquica o legislador optou por definir a incidência pessoal em torno da figura do proprietário pleno (n.º 1 do artigo 8.º CCA).

Em relação ao usufrutuário¹⁷ e ao proprietário sob condição com direito de uso, o legislador optou por considerá-los sujeitos passivos (n.º 2 e 3 do artigo 8.º CCA).

No caso do direito de uso e habitação regulado pelos artigos 1484.º a 1490.º do Código Civil, o Código da CA não nos diz quem é o sujeito passivo do imposto. À primeira vista será o proprietário.

Durante o curso, o Prof. Nuno Sá Gomes, mencionou esta como uma das questões controversas do IMI, dando a entender que, neste caso, optaria pela aplicação do regime fiscal do usufruto não obstante, este se referir apenas a impostos sobre o rendimento.¹⁸

À primeira vista poderíamos concordar este entendimento, não só porque decorre de uma interpretação actualista daqueles preceitos, dado que na altura da publicação do Código Civil os impostos sobre a propriedade imobiliária incidiam sobre o rendimento e não sobre a detenção do património, mas também por referência expressa ao n.º 1 do artigo 1489.º, que estabelece as obrigações inerentes ao uso e à habitação, segundo as quais “*se o usuário...ocupar todo o edifício, ficam a seu cargo...os impostos e encargos anuais, como se fosse o usufrutuário.*”

¹⁶ Ver *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 365, p. 31 a 37.

¹⁷ Em relação ao superficiário ver Nota 12.

¹⁸ Sumários das Lições proferidas nos dias 29 e 30 de Novembro de 2004.

Num sentido semelhante foi proferido o Acórdão de 13/03/96, da 2.^a Secção do S.T.A., Rec.º 19563, in Acórdãos Doutriniais do S.T.A., n.º 422, a p. 192. “*O artigo 8.º, do C.C.A., ao prever situações em que a contribuição autárquica é devida por pessoa diversa do proprietário, não inclui expressamente nessa previsão o titular do direito de habitação; mas, mesmo que aí não seja lícito o recurso à analogia, não podemos excluir liminarmente que a reconstituição do pensamento legislativo se deva fazer através de interpretação extensiva em que o titular do direito de habitação seja, para efeito de responsabilidade pela contribuição autárquica, assimilado ao usufrutuário (ou ao usuário no caso de propriedade resolúvel), que tal preceito responsabiliza por esse imposto.*”

Em sentido contrário, o próprio Prof. Nuno Sá Gomes já entendeu que, atenta a absoluta intransmissibilidade destes direitos reais de gozo (uso e habitação), que não podem ser trespassados, locados ou onerados por qualquer modo (art. 1488.º C.C.) lhe parecia que o sujeito passivo da CA seria sempre o proprietário da raiz, não obstante não poder obter quaisquer rendimentos do prédio quer imputados, quer efectivos.¹⁹

No sentido deste entendimento anterior do Prof. Nuno Sá Gomes, foi proferido o Acórdão de 18/02/98, da 2.^a Secção do S.T.A., Rec.º 20738, que se transcreve o sumário: “*I - As normas tributárias materiais admitem interpretação extensiva, mas não admitem analogia.. - II - O usufrutuário é sujeito passivo de contribuição autárquica (art. 8, n. 2, do CCA) porque, em certa medida, tendo em conta os seus poderes de disposição, já é um proprietário, embora temporário. - III - Como o direito à habitação não confere ao seu titular o direito de disposição da casa de morada, mas apenas o direito de habitar, não se pode fazer uma interpretação extensiva do art. 6, n. 2, do CCA. - IV - O uso e fruição do prédio em propriedade resolúvel nada tem a ver com o direito à habitação, pois ali há uma forte expectativa de se vir a ser proprietário. - V - As leis excepcionais à norma geral de incidência são de interpretação estrita, por conterem excepção à lei. A interpretação extensiva pressupõe um lapso do legislador.*”

Salvo melhor opinião, parece-nos que não houve qualquer lapso do legislador ao não determinar expressamente que no caso do direito de uso e habitação o sujeito passivo da CA seria o titular do direito e não o proprietário. Logo não há interpretação extensiva do preceito e terá que se concluir que o legislador optou por considerar sujeito passivo da CA o proprietário da raiz.

¹⁹ Ver *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 365, p. 31.

Sintetizando o referido nos parágrafos anteriores, podemos afirmar que na definição do imposto optou-se por tributar a detenção do património na pessoa do proprietário ou na pessoa de outros titulares que disponham de direitos de conteúdo semelhante, como o usufrutuário e o usuário no caso de propriedade resolúvel, fundando este novo imposto quase exclusivamente no princípio do benefício, digo quase, porque terá sempre que se atender ao princípio da capacidade contributiva.

Concordo parcialmente com o Prof. Nuno Sá Gomes quando afirma que o regime da Contribuição Autárquica é particularmente injusto por ofender o princípio da capacidade contributiva, dado que podem verificar-se situações em que a tributação assume uma natureza expropriatória sem compensação.

Vejamus por exemplo um contribuinte idoso, 66 anos, com uma pensão social mínima herdada uns imóveis rústicos e urbanos. Embora este contribuinte tivesse condições de beneficiar da isenção do artigo 45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos, por um qualquer motivo não tinha requerido esta isenção e desse modo nos anos seguintes ia começar a pagar CA. Ora partindo do pressuposto que os imóveis não davam qualquer rendimento, no caso de a contribuição ultrapassar o valor da pensão, o contribuinte teria que ir alienando o património para pagar a contribuição (natureza expropriatória sem compensação), ou no caso de não ultrapassar o valor, a contribuição amputaria o rendimento disponível do contribuinte violando o princípio do mínimo de existência destinado a garantir a dignidade humana.

Pelo conhecimento prático que temos desta matéria, podemos afirmar que esta situação verifica-se e verificou-se por esse Portugal, e o que acontece é das duas uma: ou o valor a pagar é irrisório ou baixo e os contribuintes não pagam, o imposto vai para execução fiscal e dado o seu exíguo montante acaba eventualmente por prescrever; ou quem muitas das vezes acaba por suportar efectivamente o imposto são os familiares, que para evitarem o incómodo das notificações, citações e diligências junto dos contribuintes de direito, pagam eles próprios a contribuição.

Pode-se argumentar que o legislador já previu estas situações em que a contribuição autárquica viola o princípio da capacidade contributiva e para tal estabeleceu o já citado artigo 45.º do EBF precisamente para impedir a tributação nos casos em que esta viola o referido princípio.

No entanto parece-nos que a melhor solução passaria pela transformação desta isenção de dependente de reconhecimento a automática, resolvendo-se definitivamente potenciais situações de violação do princípio da capacidade contributiva.

Nesta reforma, o legislador não foi alheio a estas situações descritas e atendendo ao facto de a actualização dos valores patrimoniais tributários poder limitar o alcance desta isenção do artigo 45.º EBF, alterou o limite do valor patrimonial tributário global de €6.843 (Redacção do O.E. 2003) para 10 vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado ($356,60 \times 14 \times 10 = 49.429 \text{ €}$)²⁰, o que vem de certo modo corroborar o entendimento acima expresso de que o legislador estabeleceu a isenção do artigo 45.º para impedir a tributação nos casos em que esta viola o princípio da capacidade contributiva.

Sintetizando o exposto, podemos concluir que a contribuição predial autárquica foi criada essencialmente por dois motivos: evitar um vazio na tributação dos rendimentos prediais imputados e assegurar o financiamento fiscal das autarquias locais. Passa-se a tributar a detenção de património imobiliário e não o rendimento deste, os sujeitos passivos são essencialmente os proprietários e baseia-se esta nova figura tributária sobretudo no princípio do benefício.

2.2.2 – Considerações várias sobre o regime da Contribuição Autárquica

A Contribuição Autárquica, embora surgindo na linha da Contribuição Predial, é um imposto de natureza diferente, dado incidir sobre a detenção do património em si e não sobre o rendimento dos prédios.

Desse modo surgiram novas realidades prediais sujeitas a tributação, em virtude do conceito de prédio passar a abranger os prédios improdutivos, pois deixou de estar em causa o seu rendimento, apenas relevando o seu valor económico.

No conjunto desses prédios improdutivos, passaram a estar incluídos os terrenos para construção, que para efeitos de contribuição predial não eram considerados prédios por serem

²⁰Indicamos o valor de € 6.843 meramente para efeitos comparativos, porque nos termos das disposições transitórias da Reforma, para o ano de 2003, aplica-se o limite de € 49.429 acima mencionado, tendo os contribuintes a possibilidade de apresentar o requerimento a pedir a isenção durante os meses de Abril e Maio de 2004.

De acordo com as instruções divulgadas pelo Ofício Circulado n.º 40060, de 24/1/2003 da D.S.C.A. da DGCI, uma vez requerida e concedida a isenção do artigo 45.º e enquanto que se mantiverem os pressupostos, os contribuintes estão dispensados de nos anos posteriores apresentarem qualquer novo pedido em virtude de ambos os pressupostos da isenção serem de conhecimento oficioso e encontrarem-se informatizados.

insusceptíveis de produzir rendimento (nem sequer tinham inscrição matricial), passando desse modo a ser considerados para efeitos de contribuição autárquica como prédios urbanos.

Outra inovação introduzida pela CA diz respeito aos critérios de distinção entre prédios rústicos e urbanos, segundo os quais passou a assumir maior relevo distintivo as características intrínsecas do prédio e a sua localização (dentro ou fora do aglomerado urbano) do que o tipo de rendimento produzido, uma vez que na contribuição predial relevava apenas a afectação ou o destino dos prédios.

Uma outra alteração significativa verificou-se na tributação dos prédios urbanos adstritos pelos seus proprietários ao exercício da sua actividade comercial ou industrial. O CCPIIA no § 1.º do artigo 3.º estabelecia a não sujeição a imposto dos referidos prédios. Entendia-se que o rendimento desse prédio não deveria ser tributado em contribuição predial por contribuir indirectamente para a formação do lucro sobre o qual incidia a contribuição industrial.²¹

Como já foi referido o sucesso da implementação da Contribuição Autárquica ficou, no entanto, dependente da aprovação de um Código de Avaliações que estabelecesse um sistema correcto e frequentemente actualizado de avaliações, sob pena de termos uma tributação iníqua e geradora de distorções, como bem refere o preâmbulo do Código da CA e que posteriormente se veio a verificar.

Claro está, que a ponderação dos métodos de avaliação que fosse estabelecida nesse Código de Avaliações, não poderia ser desligada do problema dos níveis de taxas aplicáveis, tendo em conta que não foi intenção da Reforma Fiscal aumentar a carga fiscal incidente sobre a propriedade imobiliária.²²

Aliás em 1992, o Governo incluiu na proposta de Orçamento de Estado para 2002, um pedido de autorização legislativa à Assembleia da República para aprovar o Código de Avaliações, que posteriormente deu origem à Lei n.º 2/92, de 9 de Março. De acordo com o disposto na alínea b) do artigo 50.º dessa Lei, ficava o Governo autorizado a aprovar o Código das Avaliações referentes à propriedade rústica e urbana por forma a conseguir-se uma maior equidade de tributação, um reforço das garantias dos contribuintes e uma determinação mais rigorosa da matéria colectável, através da aplicação de critérios objectivos.

²¹ Ver Módulo de Contribuição Autárquica, elaborado por Maria Jesus Oliveira e Zélia Teixeira, Instituto de Formação Tributária da extinta Administração Geral Tributária (AGT), 2001, p. 8 e 9.

²² Ver *Considerações em torno da contribuição predial autárquica*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 365, p. 50.

No entanto e a pedido do Presidente da República, o Tribunal Constitucional veio pelo seu acórdão n.º 358/92, de 11/11/1992, *in* D.R., I Série de 26/10/93, declarar a inconstitucionalidade com força obrigatória geral a referida norma da alínea b) do artigo 50.º, por violação do artigo 168.º, n.º 2 da Constituição.

Entendeu este Alto Tribunal que a habilitação legislativa referente ao Código das Avaliações²³ incidia sobre critérios materiais da definição da incidência real da própria Contribuição Autárquica, e nessa medida, comportava elementos que reentram na esfera da reserva parlamentar decorrente da alínea i) do n.º 1 do artigo 168.º da Constituição. Desse modo, estando em causa elementos relevantíssimos do estatuto patrimonial dos particulares e inexistindo qualquer previsão na norma que indicasse a progressividade ou a imediata vigência do novo sistema, nem se vislumbrando indicação sobre o sentido desagravador ou de agravamento dessas avaliações, o Tribunal considerou insuficientemente preenchido o “programa normativo” da autorização em causa, por manifesta insuficiência de sentido, pelo que declarou a inconstitucionalidade com força obrigatória geral da norma da alínea b) do artigo 50.º, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 168.º da Constituição.

Do referido chegamos á conclusão de que a intenção do legislador em relação à tributação estática ficou a meio caminho. Criou-se a Contribuição Autárquica, mas ao não se criar um sistema de avaliação predial moderno, objectivo, eficaz e transparente, contribuiu-se para a situação de intolerável inconstitucionalidade da tributação do património que se verificou passados anos.

Como refere o Prof. Casalta Nabais²⁴, esta situação ficou a dever-se fundamentalmente à ausência ou omissão de medidas legislativas, mas que não deixava, por esse facto, de ser menos intolerável.

Para o ilustre Prof. a tributação do património, antes da Reforma, concretizava um segmento do fenómeno, por ele designado de “apartheid fiscal”, segundo o qual o nosso sistema fiscal dava guarida a dois tipos de contribuintes; uns que suportavam os impostos estabelecidos pela Assembleia da República nos termos constitucionais; e outros que, ou simplesmente não suportavam os impostos ou suportavam os impostos que, no limite, acabavam por ser os impostos que entendiam suportar.

²³ O anteprojecto do Código das Avaliações foi divulgado na CTF n.º 384, Outubro/Dezembro de 1996.

²⁴ Ver *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, Casalta Nabais, *in* Fisco n.º 111/112, p. 12 e 13.

A situação descrita era uma verdadeira inconstitucionalidade progressiva, senão galopante, que tinha por base uma omissão muito peculiar, pois ela não era fruto do incumprimento de uma imposição legiferante como as omissões típicas que suportam o instituto da inconstitucionalidade por omissão, antes era o resultado do incumprimento de uma obrigação legiferante de meio, instrumento de realização da obrigação legiferante de resultado imposta pelo n.º 3 do agora art. 104.º da Constituição, um incumprimento que se verificou, aliás, após a tentativa de cumprimento que não teve seguimento em virtude de a mesma se apresentar em desconformidade com a Constituição e, em consequência disso, ter sido afastada pelo Tribunal Constitucional através do já referido Ac. n.º 358/92.

2.2.3 – Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal

A Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal foi criada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 6/94 (2.º Série), de 7 de Abril de 1994, com o objectivo fundamental de propor medidas para o aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e para a melhoria do funcionamento da Administração.

Aos 30/4/1996 foi dado por findo o trabalho da Comissão, sendo apresentado o Relatório²⁵ que passaria a ser vulgarmente conhecido por Relatório Silva Lopes.

No capítulo 17 do referido relatório são abordados os impostos sobre o património, entre os quais a Contribuição Autárquica, caracterizando o respectivo *regime do imposto*, a temática da *determinação do valor tributável* e por fim apresentando *recomendações várias*.

A Comissão começa por referir 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. Como os bens imóveis constituem apenas um dos elementos constitutivos dos patrimónios e nem sequer, nos dias de hoje, são necessariamente o mais importante, em especial para os titulares de rendimentos dos escalões mais elevados, não será pois de esperar desta tributação contributo significativo para a melhoria da qualidade do sistema fiscal no seu conjunto, no que respeita à igualdade vertical e à própria igualdade horizontal.

Adiante, a Comissão entende que a Contribuição Autárquica nem sempre se apresenta coerente com o princípio do benefício que alegadamente lhe subjaz. Não é indiscutível, na lógica do princípio do benefício, que devam ser os proprietários e os usufrutuários dos prédios

²⁵ Ver Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 191, pg. 689 e ss.

os sujeitos passivos do imposto, como decorre da solução legal, podendo pôr-se o problema se, naquela lógica, o não deveriam ser antes os efectivos ocupantes dos prédios, mesmo que só a título de arrendatários. Como já referimos anteriormente, o Prof. Nuno Sá Gomes que sempre teceu fortes críticas sobre a Contribuição Autárquica também é de opinião que talvez fosse mais coerente tributar os utilizadores dos prédios e não os seus proprietários, através de uma taxa de habitação e equipamento à semelhança do que sucede em França.

Quanto às isenções, a Comissão entende que não se justifica a sua existência na CA, em termos gerais, à luz do princípio do benefício, traduzindo-se, a isenção concedida aos prédios em função do rendimento bruto total do agregado familiar, prevista no já citado artigo 45.º do EBF, numa evidente concessão ao princípio da capacidade contributiva, como nós próprios também já referimos no final do ponto 2.2.1.

Em face dos problemas apresentados, a Comissão começa por afirmar que seria conveniente rever a Contribuição Autárquica, no entanto, e atendendo ao facto de aqueles problemas só poderem ser resolvidos no âmbito de um enquadramento mais geral da reforma das finanças locais, a Comissão entendeu que naquele momento, no pressuposto da manutenção do quadro de tributação patrimonial, limitou-se a recomendar que a importância relativa da CA, no âmbito das receitas globais, não aumentasse.

Ao abordar a temática da determinação do valor tributável, a Comissão começa por referir que a legislação portuguesa adoptou formalmente, desde 1989, o sistema de tributação do valor do capital (valor patrimonial) em substituição do sistema de determinação do valor tributável exclusivamente com base no rendimento, que sob a forma de rendimento anual aparentemente efectivo²⁶ e rendimento normal em regime de liberdade contratual determinada por avaliação directa, era utilizado como base de tributação dos prédios urbanos arrendados e dos prédios urbanos não arrendados, respectivamente.

Para a Comissão a adopção de um sistema de avaliação assente no valor do capital é justificável, porque não tendo o mercado de arrendamento imobiliário expressão significativa entre nós, faltava em muitos casos um valor que, por comparação, assegurasse um base fiável para o sistema de avaliação. Como já referimos anteriormente, a quase inexistência de valores-padrão aliada a uma exagerada margem de apreciação subjectiva das comissões de avaliação, provocava uma falta de homogeneidade, pelo que era frequentemente referido que

²⁶ O aparentemente efectivo é nosso, porque como pudemos ver no ponto 2.1, na avaliação dos prédios urbanos arrendados atendia-se aos encargos normais do prédio e não à despesa efectivamente suportada pelo proprietário.

prédios semelhantes e em zonas de mercado idênticas eram avaliados por valores muito diferentes, resultando daí evidente prejuízo para a equidade fiscal.

Um sistema de avaliação assente no valor do capital, permite também tributar a posse dos terrenos para construção, o que não seria possível num sistema baseado no rendimento, pois estes imóveis, dado o seu destino, não são, em regra, susceptíveis de produzir rendimento.

Contudo, com a falta de um Código das Avaliações, a base de determinação do valor tributável manteve-se inalterável, verificando-se desse modo aspectos negativos para eficácia e equidade fiscais.

Os terrenos para construção que passaram a ser fiscalmente considerados prédios a partir de 1989, tinham por força da disposição transitória estabelecida no n.º 2 do artigo 8.º do D.L. n.º 442-C/88, o seu valor tributável determinado por aplicação da regras contidas no CIMSISD. Ora dessa remissão resultava que, também para efeitos da Contribuição Autárquica, a base tributável se apurava de acordo com o valor venal de cada metro quadrado de terreno, o que determinava, com frequência, a atribuição de valores patrimoniais superiores aos que eram atribuídos ao edifício nele implementado, em virtude de o padrão de referência para a determinação do valor patrimonial dos edifícios, não ser o valor venal, mas assentar no valor das rendas, sendo estas relativamente baixas em algumas zonas do País.

Outra incoerência do regime de avaliação transitório da Contribuição Autárquica residia no facto de não se prever quaisquer regras para os prédios da espécie “Outros”.

Para a Comissão era fundamental a publicação do Código das Avaliações, de modo a conseguir uma completa coerência do sistema de avaliação. Este Código deveria introduzir uma maior eficácia e equidade no sistema fiscal, através da formulação de critérios objectivos e públicos de avaliação, diminuindo por outro lado os custos de funcionamento das comissões permanentes de avaliação.

Sobre os critérios constantes do projecto de Código de Avaliações para o cálculo do valor patrimonial do prédios urbanos, designadamente as características intrínsecas dos edifícios, o preço de construção, a sua localização, a envolvente urbanística e o tipo de ocupação, a Comissão não suscitou quaisquer reparos.

No entanto entendeu que deviam ser ponderados vários critérios de determinação do valor tributável, dos quais se destacam o critério do preço de venda, do custo de construção e do rendimento capitalizado. Nesse sentido, o Código deveria definir com precisão, os

pressupostos de aplicação de cada um dos referidos critérios e a sua ponderação nas diferentes situações.

Por outro lado a avaliação estava e ainda está condicionada pelo enquadramento jurídico e económico da propriedade imobiliária, destacando-se aqui a subsistência do regime de limitação legal das rendas, que reduz substancialmente o valor de mercado dos prédios abrangidos por aquele regime.

Sobre a actualização dos valores patrimoniais e a reavaliação dos prédios, a Comissão entendeu que era admissível que a entrada em vigor do Código das Avaliações não implicasse, obrigatoriamente uma avaliação geral da propriedade imobiliária, sobretudo devido a razões técnicas, dado ser impraticável proceder em simultâneo à reavaliação de todos os prédios existentes no País.

Em alternativa, recomendou que os novos critérios deviam aplicar-se de imediato aos prédios novos, aplicando-se gradualmente aos prédios já avaliados através de uma reavaliação geral por municípios, de acordo com a informatização das matrizes.

Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, a Comissão recomendou ainda que se procedesse à actualização dos valores patrimoniais dos prédios, para efeitos de tributação em sede de Contribuição Autárquica, Imposto Municipal de Sisa (IMS) e Imposto sobre Sucessões e Doações (ISD), em função da inflação, à semelhança do que ocorre com a correcção monetária do valor de aquisição de bens alienados, para efeito de cálculo de mais-valias ou menos-valias.

Quando os prédios fossem transmitidos, o seu valor deveria ser também actualizado pelo valor considerado para efeitos de IMS.

Atendendo ao já mencionado condicionalismo provocado pela existência do regime de limitação legal das rendas, os valores patrimoniais dos prédios arrendados deveriam ser fixados de acordo com a capitalização do seu rendimento anual.

A Comissão recomendou ainda que a subida dos valores patrimoniais resultante das actualizações e reavaliações não provocasse aumento da receita fiscal, pelo que deveria compensar-se aquela subida com a redução de benefícios fiscais e com a redução de taxas.

Por fim foi recomendado, que da aplicação dos novos valores patrimoniais, não resultassem aumentos excessivamente gravosos na tributação, pelo que deveriam ser criados mecanismos que permitissem implementar com gradualismo o novo quadro fiscal.

Poderá parecer exagerado da nossa parte termos referido exhaustivamente a maior parte das recomendações da Comissão para o Desenvolvimento para a Reforma Fiscal em relação à

CA, no entanto, se analisarmos atentamente cada uma delas, verificamos que quase a totalidade destas recomendações foram seguidas e concretizadas pela recente Reforma da Tributação do Património levada a cabo pela Ministra das Finanças Dr.^a Manuela Ferreira Leite e pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais Dr. Vasco Valdez Matias.

Neste sentido é bastante útil, em nossa opinião, conhecermos este e alguns outros trabalhos preparatórios que foram sendo elaborados ao longo dos anos, a fim de melhor compreendermos a razão de ser das opções legislativas recentemente tomadas pela Reforma.

2.2.4 – Necessidade de mudança

Na Lei de Orçamento de Estado para 1996 o Governo, tendo em conta o seu programa, as recomendações formuladas pela Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal e os debates decorrentes da concertação estratégica, comprometeu-se a apresentar à Assembleia da República um relatório sobre a reestruturação dos impostos sobre o património, entre os quais a Contribuição Autárquica.

Esta reestruturação deveria ser acompanhada da introdução de um Código de Avaliações e, simultaneamente, de uma redução substancial das taxas, no respeito do princípio da estabilidade das receitas das autarquias locais²⁷.

Da análise desse relatório²⁸ e referindo apenas a parte respeitante à contribuição autárquica que aqui nos interessa, destaca-se o problema do desajustamento dos valores patrimoniais constante das matrizes em relação ao valor real dos imóveis.

Para solucionar este problema foram apresentadas várias soluções. A primeira passava pela reformulação do modelo existente com a aprovação de um Código de Avaliações.

Essa primeira solução no entanto apresentava duas alternativas possíveis: ou *i*) uma reavaliação de toda a propriedade imobiliária (inexequível dado ser necessário avaliar mais de 17 milhões de prédios); ou *ii*) a avaliação da propriedade imobiliária nova e a actualização, por recurso a coeficientes de correcção monetária, da propriedade antiga.

Esta segunda alternativa permitiria reduzir rapidamente, ainda que de um modo imperfeito, a diferença entre o valor dos prédios novos/prédios antigos, diminuindo desse modo a iniquidade na tributação da CA.

²⁷ Ver n.º 1 do artigo 31.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março (Orçamento de Estado para 1996).

²⁸ Ver *Relatório apresentado pelo Governo à Assembleia da República, Dezembro de 1996*, in CTF n.º 384, p. 59 a 79.

Por outro lado teriam que ser reduzidas significativamente as taxas a fim de se esbater as actualizações dos valores patrimoniais sem aumentar significativamente a carga fiscal.

Como vemos a solução legislativa adoptada na recente Reforma da Tributação do Património seguiu de perto a ideia subjacente nesta segunda alternativa, no entanto, na altura o Governo indicou esta alternativa como inconveniente, devido ao facto de que a valorização dos prédios (por actualização) utilizava critérios associados ao rendimento produzido, quando à luz do Código da CA, se pretendia dissociar esse mesmo elemento valorativo.

Uma segunda solução passaria pela introdução de um imposto único sobre a riqueza, invocando-se os argumentos de um dos seus defensores, o Dr. Medina Carreira.

No entanto, o problema da valorização dos imóveis continuava a ser um factor-chave e a subsistir, uma vez que para este imposto também seria necessário determinar o valor real dos imóveis.

Uma terceira solução sugere a reformulação da Contribuição Autárquica no sentido de se eliminar o elevado número de contribuintes em situação de isenção técnica através de um imposto composto de duas partes, uma fixa (colecta mínima) e outra variável, no qual a definição da base tributável passaria pelo “*valor de base territorial*”, que iremos analisar mais pormenorizadamente no ponto 2.2.4.1.

Na quarta e última solução, apelava-se à adopção de uma nova forma de tributação em Contribuição Autárquica, baseada essencialmente no fundamento teórico do **estatuto do proprietário** e da **função social** assegurada pelo Estado, na qual a definição da base tributável nos remeteria mais uma vez para o já referido “*valor de base territorial*”.

Por fim, o relatório destacou a grave injustiça existente na tributação do património, em especial na CA, fruto da desactualização dos valores patrimoniais e indicou o “*valor de base territorial*” como uma das possíveis soluções adequadas à determinação do valor tributável, apresentando também objecções ao mesmo, designadamente a necessidade de algumas clarificações conceptuais.

De seguida iremos analisar um outro relatório, este de carácter essencialmente técnico, que foi igualmente apresentado à Assembleia da República em Dezembro de 1996.

2.2.4.1 – Relatório GAPTEC

A pedido do Ministério das Finanças, o Gabinete de Apoio da Universidade Técnica de Lisboa (GAPTEC) elaborou, em conjunto com a Secretaria de Estados dos Assuntos Fiscais um estudo sobre “Contribuição Autárquica. Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais-Valias”, liderado e coordenado pelo Prof. Sidónio Pardal, publicado *in* Ciência e Técnica Fiscal n.º 384, Out/Dez de 1996, p. 81-186.

Em face da situação da CA à data, foram apontadas várias medidas a tomar: i) a necessidade de delinear um processo que acabe com a flagrante desigualdade da tributação em CA; ii) a criação de um Código das Avaliações e a avaliação em tempo útil de cerca de 17 milhões de prédios; iii) assegurar a capacidade operativa dos serviços tributários para executar correctamente as orientações políticas; e iv) esclarecer a opinião pública sobre o novo processo de avaliação.

Da observação e análise dos dados estatísticos relativos à CA, foi possível extrair um conjunto de conclusões, importantes em nosso entender, mas de pouco interesse para este trabalho.

A análise desses elementos estatísticos levou os autores do estudo a uma conclusão importante, segundo a qual, *“...a discrepância entre os conjuntos de contribuintes que pagam a colecta da CA em prestação única ou em duas prestações não se deve a diferenças entre valores reais dos respectivos prédios, mas tão somente à circunstância de os primeiros serem possuidores de prédios com registos matriciais antigos, com valores francamente desactualizados (e difíceis de actualizar por razões de ordem política e administrativa) e os segundos serem proprietários de prédios adquiridos mais recentemente, na maior parte dos casos através de processos de aquisição que implicam a declaração do valor real da transação...”*.

Adiantam ainda os autores 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 objecto.”*²⁹.

Em nossa opinião não podemos concordar minimamente com esta afirmação, pois ela mais não é do que uma fuga para a frente. Por outras palavras, como não se consegue

²⁹ Ver CTF n.º 384, p 91. Sublinhado nosso.

encontrar uma solução para um problema difícil (a avaliação dos imóveis pelo seu valor real), simplifica-se o problema para se encontrar uma solução fácil, como veremos adiante.

A aplicação do conceito de valor de base territorial, ao contornar o sistema de avaliação subjectivo, daria suporte, a partir de valores fixados na lei, a um processo de determinação do valor tributável de forma hipoteticamente mais justa, aplicável a todos os contribuintes em simultâneo.

A CA seria composta pelo somatório ($CA = a + b$) de dois factores, um factor fixo (**a**) e um factor variável (**b**).

O **factor a** incidiria sobre o estatuto do proprietário³⁰ (propriedade privada ou propriedade pública ocupada por particulares para fins lucrativos), e teria também por finalidade custear a actualização e a conservação das matrizes. Seria fixo para cada tipo de prédio e variando conforme se tratasse de prédios rústicos ou urbanos, e dentro destes dependendo da classe do perímetro especial de afectação. Caberia aos municípios demarcar, periodicamente, estes perímetros especiais de afectação conforme tabela exemplificativa anexa:

Localização do prédio			Sem construção	Com construção
	Meio rústico		10,00 €	20,00 €
Meio Urbano	Normal		30,00 €	40,00 €
	Perímetro A		32,50 €	50,00 €
	Perímetro B		35,00 €	60,00 €
	Perímetro C		40,00 €	70,00 €

O **factor b** incidiria sobre o valor de base territorial do prédio e atenderia às características da sua estrutura física associadas ao tipo de utilização. Este factor corresponderia a um valor resultante da aplicação de uma taxa ao valor de base territorial calculado em função da área do prédio, da respectiva utilização licenciada e localização, assegurando o carácter progressivo do imposto.

A lei estabelecerá os valores de base territorial para cada classe de prédio, permitindo, em função das áreas e dos usos do mesmo que estão nas matrizes, determinar o seu valor e a este aplicar as taxas para calcular o factor b do imposto.

Apresentamos uma tabela exemplificativa com valores de base territorial para o cálculo do factor b.

³⁰ De acordo com o estudo o **estatuto do proprietário** deriva de uma **função social** assegurada pelo Estado, nomeadamente a identificação, a prova e o respeito pela propriedade, dentro de um ordenamento territorial e de um enquadramento jurídico e administrativo. Este factor constituiria uma **colecta mínima** devida pelo proprietário.

**Tabela relativa aos valores de base territorial, em euros/m²,
para os terrenos com construções e espaços livres complementares**

		Em meio rústico	Em meio urbano			
			Normal	Perímetro especial afectação		
				A	B	C
<i>Habitação:</i>						
• Em propriedade vertical	Terreno livre afecto à habitação	3,75	5	7,5	10	12,5
	Superfície coberta	62,5	65	75	100	125
• Em propriedade horizontal		50	60	70	80	100
<i>Serviços:</i>						
• Pequeno comércio, escritórios, ateliers, consultórios e afins		93,50	125	150	175	200
• Grandes superfícies comerciais	Área comercial	112,50	150	-	-	-
	Espaços exteriores e estacionamento	3,75	5	-	-	-
• Equipamentos	Sociais	-	-	-	-	-
	Particulares	6,25	7,5	10	12,5	15
<i>Industriais e agro-industriais:</i>						
• Superfície coberta		18,70	20	25	30	35
• Espaços livres e estacionamento		6,25	7,5	10	12,5	15
<i>Turismo:</i>						
• Superfície coberta		12,5	15	20	22,5	25
• Espaços livres associados a construções hoteleiras e similares e condomínios		3,10	4	5	7,5	10

A vantagem deste modelo estaria na objectividade dos critérios para o cálculo da colecta. O contribuinte encontraria no texto da lei, explicitado de forma clara, o processo de cálculo que determina, de forma directa e clara, o montante a pagar referido a cada prédio.

O valor de base territorial seria assim o valor patrimonial calculado de forma presumida em função da localização, utilização e área dos prédios, com referência a um padrão médio e em termos potenciais, abstraindo-se de quaisquer outros elementos.

Continuaria a caber aos Municípios a fixação da taxa a aplicar aos valores tributáveis, no entanto, os montantes mínimos anuais para a fixação das tabelas dos factores **a** e **b** caberia à Assembleia da República.

Retirava-se desse modo a subjectividade individual do processo de avaliação para a reconduzir a uma subjectividade legal, mas geral, do Órgão de Soberania por excelência: a Assembleia da República e do poder daí dimanado, no âmbito das Assembleias Municipais.³¹

Apesar de considerarmos bastante útil a análise dos dados estatísticos relativos à CA fornecidos por este estudo, de um modo geral discordamos do novo imposto proposto e sobretudo da nova forma de determinação do valor tributável, mas precisamente do “valor de base territorial”.

³¹ Ver Relatório apresentado pelo Governo à Assembleia da República, Dezembro de 1996, in CTF n.º 384, p.75

As principais razões que nos levam a discordar do modelo proposto e que apresentaremos adiante de um modo sucinto, foram sabiamente invocadas pelo Prof. Nuno Sá Gomes num dos seus artigos sobre esta matéria.³²

O valor de base territorial ao atender apenas à área e à localização do prédios, sendo por isso independente do valor do capital predial e do respectivo valor locativo, poderia suscitar dúvidas sobre a sua constitucionalidade, porque não atenderia ao princípio da capacidade contributiva, revelando-se fortemente regressivo, em violação do princípio da igualdade de sacrifícios, aligeirando a tributação dos prédios mais ricos e mais modernos e agravando a tributação dos mais pobres e dos mais antigos que, em regra, são maiores e situados nos centros históricos urbanos.

Por outro lado, seria duvidoso que o método de avaliação proposto se traduzisse numa verdadeira avaliação, pois parecia tratar-se apenas de uma imputação artificial e automática de valores prediais de acordo com a área e a localização dos prédios, parecendo que, no fundo, se pretendia apenas evitar a avaliação dos 17 milhões de prédios rústicos e urbanos e obrigar todos os pequenos proprietários rústicos e urbanos a pagar imposto predial autárquico (colecta mínima).

Ainda sobre este estudo do GAPTEC e a pedido dos Senhores Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e Director-Geral dos Impostos, o Prof. Nuno Sá Gomes, na altura Investigador-Jurista do Centro de Estudo Fiscais, foi chamado a pronunciar-se sobre o mesmo, tendo para o efeito elaborado um breve, mas incisivo relatório³³ do qual citaremos apenas algumas partes.

Em relação ao facto do novo imposto sobre a propriedade imobiliária se justificar, enquanto tributação independente do valor ou do rendimento dos imóveis, porque o proprietário tem um estatuto singular que lhe é garantido, em última instância, por uma ordem social assegurada pelo Estado, o ilustre Prof. considera isto errado e falacioso, porque no mundo moderno a propriedade é garantida pelo Estado quer se trate de bens imóveis, quer móveis, quer semoventes, e, quanto a bens registáveis, quer se trate de bens mobiliários (acções), quer semoventes (embarcações, automóveis). Nos Estados modernos contemporâneos são os bens mobiliários que representam a maior parte da riqueza nacional e

³² Ver *Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária, no sistema fiscal português*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 386, p. 89.

³³ Ver *Imposto sobre a propriedade imobiliária: breve apreciação dos relatórios de progresso do G.T. liderado pela Universidade Técnica de Lisboa sobre a reformulação da fiscalidade que incide sobre os direitos reais imobiliários*, Nuno Sá Gomes, in CTF n.º 386, p. 113 a 123.

não os imobiliários como se verificava noutras épocas. Por outro lado não se compreende porque é que a propriedade imobiliária que, em grande medida, assegura necessidades básicas (v.g. direito à habitação), das pessoas há-de ser tributado com este fundamento quando é certo que os bens móveis e semoventes são, frequentemente, de maior valor e asseguram necessidades supérfluas ou de luxo.

Quanto aos efeitos microeconómicos do novo imposto, verificar-se-ia uma redistribuição perversa da carga fiscal predial à custa dos pequenos contribuintes cujas isenções, em grande medida, desaparecem e que assegurarão grande parte da receita fiscal predial através das quotas fixas e variáveis, independentemente do montante da sua riqueza. A redistribuição da carga fiscal, será ainda feita à custa dos donos dos prédios antigos com áreas maiores e melhor localizados, frequentemente arrendados e a favor dos prédios a construir de novo em zonas novas. A redistribuição seria feita também à custa dos prédios urbanos novos e usados, do interior do País, isto é, das pequenas cidades, vilas e aldeias cujos prédios têm áreas maiores, a favor dos prédios das grandes cidades com áreas bastante menores. Por fim e escandalosamente, não se tomariam em consideração as vicissitudes luxuosas, das construções antigas (palácios, solares) e modernas (condomínio fechados de luxo).

Parece que um dos verdadeiros fundamentos ocultos do novo imposto seria evitar as dificuldades da avaliação predial imobiliária.

Em jeito de conclusão, o Prof. Nuno Sá Gomes termina dizendo que o novo imposto ao não atender ao valor patrimonial e ao rendimento respectivos, seria um imposto original, único e sem paralelo em todo o mundo³⁴, sendo inconstitucional por não atender à capacidade contributiva dos contribuintes, sendo ainda fortemente regressivo, incontrolável, tecnicamente errado, contraditório e de difícil, se não impossível, implementação.

Sobre esta conclusão demolidora ousamos apenas dizer que, em nossa opinião, o novo imposto tinha apenas dois objectivos fundamentais: redistribuir a carga fiscal deste imposto autárquico, ainda que erradamente à custa de uma colecta mínima sobre todos os proprietários, aumentando dessa forma ligeiramente a receita fiscal das autarquias; e ao mesmo tempo que evitar o complexo problema das avaliações.

O Prof. Dr. Manuel Porto, pronunciou-se também sobre este estudo, chamando à atenção para diversas questões bastante pertinentes³⁵.

³⁴ Apenas a Holanda fez uma experiência próxima deste modelo que entretanto abandonou.

³⁵ Ver *A tributação predial: experiência e perspectivas*, Manuel Carlos Lopes Porto, in CTF n.º 393, p. 26 e ss.

Em primeiro lugar admite que se possa considerar com negativa a dependência de juízos de pessoas no apuramento de valores patrimoniais, por mais sofisticadas que sejam as fórmulas legais que estejam na sua base.

Da experiência do Prof., de ensaios feitos quando trabalhou na Comissão da Reforma Fiscal (1989), de que fórmulas muito detalhadas, embora dando à primeira vista maior segurança ao cidadãos, constituem “espartilhos” que impedem o apuramento de valores correctos de mercado, sendo por isso paradoxalmente maiores as injustiças e as distorções criadas. A título de exemplo refere que os valores dos prédios urbanos podem diferir de rua para rua ou na mesma rua, em termos que uma fórmula legal nunca poderá prever.³⁶

Na sua opinião, uma avaliação correcta não pode de facto dispensar o elemento humano, em comissões mistas que procurem conhecer as realidades e tomando decisões susceptíveis de contestação e revisão, até que se chegue às soluções mais correctas. Não se trata de criar e soltar “poderes discriminatórios e mesmo arbitrários” (GAPTEC); pelo contrário, o que levará a situações injustificáveis será a solução “atraente” de se intervir “através de critérios definidos na lei e só por eles”, sem a “preocupação” de se conhecer a realidade de cada caso. Citando a formulação expressiva de Rui Pereira de Melo, refere ainda o Prof., *“pela leitura deste relatório (GAPTEC)³⁷ fica-se com a impressão de que Portugal já não é um país de gavetos, travessas e becos. Que as cidades já não estão cheias de remédios e remendos, cosidos em esquinas, cantos e nichos. Que não há drogarias e mercearias por entre escritórios modernos e sofisticados ou vivendas ao lado de prédios e terrenos rapados”* (Receitas a todo o custo, em Semanário, de 1.2.1997). Ora, diz ainda o Prof., é esta a realidade, complexa, que importa conhecer.

As avaliações prediais são necessárias também para outros propósitos, fiscais e não fiscais. Só a consideração do valor económico dos bens tem sentido num imposto desta natureza, como não pode deixar de ser, baseado no princípio da capacidade contributiva.

Refere ainda o Prof. Manuel Lopes Porto, que continuando a ser necessário, para vários efeitos, conhecer os valores de mercado dos prédios, julgou que não tinham sido ainda esgotadas todas as possibilidades de melhoria do sistema de avaliação, ou nos termos tradicionais, ou com formas inovadores. Considerou ainda exagerado o relevo negativo

³⁶ Actualmente e como veremos adiante, apesar da nova fórmula de determinação do valor patrimonial tributário não contemplar expressamente a diferença do valor dos prédios de rua para rua, é já tecnicamente possível na fixação dos coeficientes de localização (zonamento) criar áreas de excepção dentro de uma determinada zona, de forma a contemplar estas diferenças de valor de rua para rua.

³⁷ Sublinhado nosso.

atribuído à “quase inexistência” de um mercado de arrendamento. Devendo ser esse um elemento determinante do valor do prédio, entende ele que, todos temos a ideia do valor das rendas em cada bairro de Lisboa ou em qualquer outra terra do país. Por outro lado, não é verdade que todas as vendas sejam feitas sob pressão, com desvirtuamentos dos preços (GAPTEC), estando sempre vendas “normais” em curso. E havendo imperfeições do mercado que levem a valores inesperados, são precisamente estes que, sendo os valores *reais*, só eles constituindo de facto a base (económica, de mercado) a considerar na tributação predial. Mais uma vez, a “fuga” à dificuldade é a “fuga” a que na medida possível se encontre a única solução correcta.

Uma grande atracção da proposta feita estava no aumento da receita proporcionada, com um alargamento muito significativo da base tributável. No entanto e na opinião do Prof. a tributação predial deve ser leve, não podendo, em caso algum, atingir os valores que atingia na altura (Setembro de 1997) em relação aos prédios avaliados de novo.

Caso se tribute os prédios arrendados pelo valor de base territorial, não tendo em conta a renda recebida, podem verificar-se situações economicamente inconvenientes e injustas, como sejam a de se penalizar duplamente as aplicações de aforro em prédios de rendimento, relativamente a outras aplicações.

Em face de todas as referidas críticas, chegamos pois á conclusão de que, em nosso entender, uma das motivações da proposta do GAPTEC seria evitar a todo o custo a problemática das avaliações prediais, tentando indirectamente e em sede errada³⁸, resolver a questão do insuficiente financiamento das autarquias locais.

2.2.4.2 – Nota sobre a última versão do anteprojecto de Código das Avaliações de 1991

Juntamente com a publicação do relatório da GAPTEC que referimos, foi publicado no mesmo número da Ciência e Técnica Fiscal (n.º 384 de Out/Dez) o último anteprojecto do Código de Avaliações elaborado em 1991.³⁹

³⁸ Em nossa opinião a questão do financiamento das autarquias locais tem que ser analisada de um modo mais abrangente, quer no âmbito da Lei das Finanças Locais, quer no âmbito da redistribuição de competências entre a Administração Central e Local (tendo actualmente por referência as novas pessoas colectivas de direito público: as Grandes Áreas Metropolitanas (GAM), as Comunidades Urbanas (ComUrb), as Comunidades Intermunicipais de fins gerais e as Associações de Municípios de fins específicos).

³⁹ Ver *Anteprojecto de Código das Avaliações – 1991*, in CTF n.º 384, p. 186 a 235.

Na pequena nota introdutória ao anteprojecto foram apresentadas algumas observações bastante pertinentes sobre a orientação a seguir na definição do futuro sistema de avaliações, que apresentaremos de seguida.

Na sequência da publicação do Decreto-Lei n.º 172/95, de 18 de Julho, que aprovou o Regulamento do Cadastro Predial e das propostas constantes do relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (CDRF), seria necessário proceder a uma reformulação relativamente profunda do anteprojecto do Código.

Em primeiro lugar mostraram-se pertinentes as propostas do relatório da CDRF relativamente aos prédios urbanos, quanto ao recurso a mais de que um método de avaliação de acordo com as características específicas dos prédios.

No caso dos prédios urbanos arrendados o valor patrimonial deveria depender fundamentalmente do rendimento dos mesmos (método do rendimento), sendo esta solução importante quando tenha que se avaliar prédios com rendas degradadas.

Para o tipo de prédios que por norma não entram no mercado de transacção ou do arrendamento (igrejas, cemitérios, estádios de futebol, etc.) deveria ser previsto o método do custo.

Para os prédios urbanos em geral, o método inicialmente previsto no anteprojecto, não era um verdadeiro método de avaliação por comparação de valores de mercado, mas correspondia antes a uma aproximação ao mesmo. Nos países em que a avaliação segue as regras do método dos valores de mercado, o valor tributável não corresponde a este, representando sim um percentagem do mesmo, existindo ainda casos em que esta percentagem varia com o tipo de prédio.

Estas observações são bastante importantes, porque como iremos ver adiante, a Reforma da Tributação do Património adoptou na plenitude estas recomendações.

Veja-se o caso do regime transitório da determinação do valor patrimonial tributário dos prédios arrendados estabelecido no artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que se consubstancia na prevalência da aplicação do método do rendimento quando o valor daí resultante seja inferior ao valor determinado pelas regras gerais (método comparativo ou de mercado).

A aplicação do método do custo para os prédios urbanos classificados como outros, nos casos que não seja possível aplicar o método geral está prevista no artigo 46.º do Código do IMI.

Por último e como iremos ver aquando dos procedimentos técnicos do zonamento, na avaliação pelo método dos valores de mercado o valor tributável apurado é ou deve ser uma percentagem do valor de mercado, pelo facto de os coeficientes de localização deverem corresponder em média e por zona homogénea a cerca de 85 % do valor de mercado do imóvel.

2.2.4.3 – Artigo da Associação Portuguesa de Avaliações de Engenharia – Reflexões sobre um novo Código de Avaliações

A Associação Portuguesa das Avaliações de Engenharia elaborou também um interessante artigo⁴⁰ sobre um futuro novo Código das Avaliações, sobre o qual nos iremos debruçar de seguida.

Segundo o documento, o anterior sistema de avaliação fiscal dos prédios urbanos estava desadequado da realidade imobiliária, devido à dificuldade das comissões de avaliação na imputação dos valores locativos por inexistência de padrões, causada pelo quase desaparecimento, nas últimas décadas, do mercado de arrendamento para habitação, como já referimos anteriormente.

A avaliação fiscal dos prédios tem por finalidade a determinação da matéria tributável, no entanto ela não se pode dissociar de duas questões importantes: a tributação e a actualização das matrizes. Embora a avaliação seja um acto eminentemente técnico, as outras duas questões são essencialmente de carácter administrativo e político.

Nesse sentido o Código das Avaliações deveria conter regras de avaliação objectivas e adequadas às características específicas do sector imobiliário e do país, prevendo ainda um avaliação geral da propriedade urbana e, enquanto esta não for possível, a correcção extraordinária dos valores matriciais com base em factores que tenham em consideração, nomeadamente, a data de inscrição na matriz, o seu tipo, localização e, ainda, o caso específico dos prédios arrendados, devendo ser considerados mecanismos de actualizações periódicas, a fim de evitar a desactualização dos valores patrimoniais.

Os métodos mais correntes de avaliação dos prédios são: método comparativo (valores de mercado); método do rendimento e o método do custo. A adopção de um destes métodos dependeria não só da base de tributação adoptada, mas também da informação disponível. Nos países com predomínio do mercado imobiliário de arrendamento o método a adoptar

⁴⁰ Ver *Associação Portuguesa de Avaliações de Engenharia – Reflexões sobre um novo Código das Avaliações*, in CTF n.º 384, p. 236 a 246.

deveria ser o do rendimento. Pelo contrário quando predomine o mercado das transacções imobiliárias, a base e o método deverá ser o do valor (método comparativo).

Quando não haja predominância de qualquer um daqueles tipos de mercado, deverá dar-se preferência ao método do valor de mercado, porque além de permitir a tributação dos terrenos para construção, que como norma não produzem qualquer rendimento, os valores determinados podem ser utilizados para o cálculo de outros impostos.

Quando a base de tributação é o capital, sendo por isso adoptado o método comparativo ou dos valores de mercado, o valor tributável é normalmente uma percentagem desse valor. Como já referimos o manual de procedimentos técnicos do zonamento aponta para uma percentagem de 85% do valor de mercado (ou do valor de construção quando aquele não exista), a observar pelos peritos locais aquando da elaboração da proposta de coeficientes de localização para uma determinada zona homogénea.

Em relação aos prédios urbanos, o desejável seria instituir um método de avaliação com base no valor de mercado, no entanto, tendo em consideração a situação portuguesa, os autores do artigo entenderam que seria muito difícil instituir esse sistema, pelo que recomendaram a adopção de soluções que tivessem como referência aquele valor (de mercado) dotadas de um conjunto de regras muito objectivas.

No caso dos prédios arrendados, e tal como já foi referido anteriormente, o Código de Avaliações deveria ponderar a aplicação do critério do rendimento, já que em muitos casos o arrendamento constitui uma circunstância depreciativa do valor do prédio.

Tal como já mencionamos anteriormente, os autores recomendaram a adopção do método do custo na avaliação de prédios que, por norma, não entrassem no mercado imobiliário (tipo “Outros”).

O sistema regra de avaliação dos prédios deveria basear-se no seguinte conjunto de factores: área bruta de construção; localização do prédio, tipo de prédio, idade do prédio, características da construção, envolvente urbana e infra-estruturas marginantes.

A avaliação dos terrenos para construção deveria ter em conta o projecto, plano ou estudo aprovado quando existam ou, se inexistentes, os regulamentos em vigor e as características do local. O valor do terreno deverá corresponder a uma percentagem do valor final do edifício a construir, com base na construção aprovada ou prevista, pelo que os factores a considerar na avaliação do edifício deverão ser indirectamente considerados.

O método de avaliação dos terrenos para construção aprovado pela Reforma segue de perto, se não na íntegra a recomendação expressa no parágrafo anterior, como veremos adiante.

Uma outra recomendação relevante expressa neste artigo, e que está neste momento a concretizar-se, é a informatização do sistema de avaliação dos prédios urbanos. Para os autores, esta operação de informatização não só iria melhorar a qualidade da avaliação, como também simplificaria as tarefas a desenvolver pelos Serviços de Finanças (notificações aos contribuintes, inscrição dos prédios nas matrizes prediais, etc.).

Efectivamente a informatização levada a cabo pela Reforma da Tributação do Património constituiu em nosso entender um grande avanço a diversos níveis na administração dos impostos em Portugal. Em relação ao Imposto sobre os Imóveis (IMI), podemos hoje afirmar que todo o ciclo de gestão do imposto está informatizado, desde o pedido de inscrição (modelo 1 do IMI⁴¹), a avaliação (fichas de avaliação para os peritos locais⁴²), a notificação da avaliação (emissão central das notificações), a inscrição na matriz predial (matrizes informatizadas), a liquidação e a emissão da nota de cobrança (documento único de cobrança)⁴³.

Por fim o artigo aborda a questão das comissões de avaliação, recomendando que de futuro estas tenham uma maior intervenção no processo de avaliação e que o número de elementos que a constitui seja reduzido. Na opinião dos autores, o tratamento informático da avaliação não deveria dispensar a existência de avaliadores, pois o computador não substitui o homem, mas apenas simplifica, melhora e acelera o seu trabalho, ideia que subscrevemos na íntegra.

Como podemos ver, já em finais de 1996, existiam várias ideias concretas e definidas sobre um dos possíveis “caminhos” a seguir a Reforma da Tributação do Património, no entanto foram precisos mais de 6 anos para que esta se concretizasse.

⁴¹ A declaração modelo 1 do IMI pode inclusive ser enviada pela Internet, no entanto os documentos anexos (plantas, alvarás, projectos) devem ser entregues em suporte de papel, ou remetidos pelo correio para o Serviço de finanças da área da situação do prédio acompanhados de um comprovativo extraído da Internet a fim de validar a recepção da declaração. (n.º 2 e 3 do artigo 37.º, n.º 5 do artigo 13.º do CIMI e Portaria n.º 1282/2003, de 13 de Novembro)

⁴² Os peritos locais recebem as fichas de avaliação em suporte de papel no SF. Depois da avaliação tem que recolher/confirmar os elementos das fichas para uma aplicação informática disponível quer nos SF's quer via Internet. A partir daí o Serviço de Finanças acciona a notificação do contribuinte e no caso do contribuinte não requer a 2.º avaliação, o prédio passa automaticamente para a aplicação informática das matrizes prediais.

⁴³ O Documento Único de Cobrança (DUC), desde a aprovação da Portaria n.º 1423-I/2003, de 31 de Dezembro, deixou de ser um modelo tipo, para passar a ser apenas um conjunto de informação que suporta um pagamento,

2.2.5 – Relatório sobre a Reforma Fiscal para o século XXI

Em 1997 foi elaborado pelo Ministro das Finanças, António Sousa Franco e pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, António Carlos dos Santos um relatório que posteriormente serviu de base à Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho (alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 10/98, de 23 de Janeiro na sequência da revisão constitucional de 1997), que estabeleceu as orientações políticas daquele Governo em matéria fiscal.

Sobre a tributação do património e em particular sobre a Contribuição Autárquica, o ponto 18.º da Resolução estabeleceu que em sede de CA, ou outro imposto similar que eventualmente a substitua, deveria observar-se o seguinte:

- reafirmar o princípio do benefício, como princípio orientador da tributação;
- definição, como regra, do valor dos imóveis tendo em conta a ponderação de vários factores, sem recurso a procedimentos subjectivos para determinação desse valor;
- possibilidade de correcção do valor determinado, dentro de certas condições e limites, mediante a possibilidade de reclamação, por parte dos contribuintes ou das câmaras municipais através do recurso a outros métodos de determinação do valor, garantindo que não haja aumento da carga fiscal sobre o património;
- ponderação dos sistemas de actualização do valor dos imóveis;
- definição numa lei de determinação do valor tributável dos critérios objectivos que, com ou sem recurso ao procedimentos de avaliação subjectiva permitam a fixação do valor dos imóveis a tributar.

O relatório⁴⁴ que serviu de base à Resolução tentou fazer um ponto da situação da tributação do património em Portugal, repensando-a globalmente.

Como já foi referido, em 1989 criou-se a Contribuição Autárquica que incidia sobre o valor patrimonial dos prédios e não sobre o respectivo rendimento (sujeito a IRS). Por sua vez o valor tributável de cada prédio seria determinado por um Código das Avaliações que, por nunca ter sido aprovado, introduziu uma total distorção, além de demonstrar a radical fragilidade deste imposto. Enquanto aquele Código não entrasse em vigor, aquele valor seria o definido no CCPIA, nuns casos, e pelo CIMSISD, em outros. Tal como o cadastro

apresentando-se, em regra, desmaterializado. Esse conjunto de informação consiste basicamente numa referência para pagamento composta de 15 dígitos que permite a identificação por entidade liquidadora e o valor a pagar.

⁴⁴ Ver *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido. (Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Sec. XXI)*, ANTÓNIO SOUSA FRANCO E ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Livraria Almedina, Coimbra, 1998, pp. 284-309.

geométrico da propriedade que desde 1845 nunca conseguiu cobrir o território nacional, também aqui tem perdurado uma situação de não tributação dos prédios antigos e de sobretributação dos mais recentes⁴⁵.

A tributação do património caracterizava-se pela existência de vários impostos parcelares sobre a propriedade mobiliária e imobiliária, tendo-se no entanto constatado que uma parte substancial das modernas formas de manifestação da riqueza (valores mobiliários, obras de arte, etc.) escapava à tributação.

Como já foi referido, a partir de 1996, a tributação do património, em particular do imobiliário, foi objecto de um amplo debate nacional, técnico e político, tendo sobretudo por base os relatórios enviados pelo Governo ao Parlamento. É uma área em relação à qual existia um grande consenso quanto às críticas decorrentes da situação existente e quanto à necessidade da sua urgente reformulação, muito embora ainda não existisse igual consenso sobre a forma de a superar. Todavia a *complexidade, ineficiência e injustiça* do sistema eram claramente consensuais.

Após fazerem o ponto da situação da CA naquela data, afirmam a dada altura os autores, que a questão fulcral a ressaltar numa (futura) reformulação daquele imposto é, sem dúvida, a da determinação do valor tributável.

Sobre esta questão da determinação do valor tributável, referem os autores, que até aquela data nunca o legislador regulou qualquer método de determinação do valor patrimonial diferente do da capitalização do rendimento colectável (método do rendimento). Por sua vez o património imobiliário encontrava-se subavaliado, uma vez que os prédios já foram avaliados há muitos anos, sem que se tenha procedido à sua actualização.

Afirmam os autores que a determinação do valor tributável era talvez a questão capital em sede de tributação do património. Impunha-se desse modo, uma actualização dos valores patrimoniais e a definição de regras que permitissem determinar com rigor, clareza e objectividade o valor patrimonial. Essa lei de determinação do valor deveria introduzir maior eficácia e equidade no sistema fiscal, com base em critérios objectivos e públicos de avaliação, que tornem as avaliações (independentemente do modelo a adoptar) mais céleres e fiáveis, aumentando as garantias dos contribuintes e reduzindo os custos das avaliações.

Quanto à questão do modelo a adoptar (valor de capital dos imóveis ou valor de base territorial), referem os autores que esta matéria é essencialmente política e não técnica. Trata-

⁴⁵ Ver *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, Comissão da Reforma da Tributação do Património, in CCTF n.º 182, 1999.

se no fundo de saber qual, num determinado contexto, é a melhor (ou a menos má) forma de resolver um problema.

Os modelos teóricos existentes são os critérios do preço de venda, do custo de construção e do rendimento capitalizado, tendo todos por referência o valor de mercado.

O critério do preço de venda pode basear-se no preço declarado ou no preço objectivamente avaliado. O primeiro tem a dificuldade de poder originar simulações de preço (v.g a Sisa). O segundo⁴⁶ tem as dificuldades de definição de índices objectivos de valoração e de formas de actualização periódica dos valores fixados. Como factores a considerar no cálculo do valor costumam ser usados os das características intrínsecas dos prédios entre os quais o tipo, área bruta de construção, idade, a localização do prédio, da envolvente urbanística, das infra-estruturas marginantes e do preço.

O critério do custo de construção é em regra usado no caso de prédios que estão fora do mercado imobiliário. Na prática pode ser difícil determinar os índices de custo.

O critério do rendimento capitalizado é em regra utilizado no caso dos prédios arrendados. Tem o inconveniente de não existir entre nós um verdadeiro mercado de arrendamento imobiliário, de se verificar uma grande discrepância entre as rendas novas e antigas (fruto do regime legal das rendas) e de existirem muitos prédios não arrendados nem disponíveis para arrendamento, em relação aos quais, e como já vimos, é difícil definir um valor locativo.

Por sua vez os autores referem também o relatório do GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa que apresentou a proposta inovadora, baseada num novo critério de determinação do valor patrimonial, o valor de base territorial.

Sobre este novo critério os autores não se mostram á primeira vista frontalmente contra a sua escolha, no entanto, admitem que em face de algumas das críticas já aqui referidas chegaram á conclusão que seria necessário modular ou corrigir este método com outros elementos, de forma a ele ser capaz de induzir a existência de critérios de justiça e de igualdade tributárias. No entanto, o elemento mais importante na escolha do sistema de tributação, e conseqüentemente do sistema de avaliação mais adequado, é o tipo de informação de que é possível dispor. Onde predomine o mercado de arrendamento será de adoptar como base de tributação e conseqüentemente como método de avaliação o do

⁴⁶ Como veremos a Reforma adoptou este critério do preço de venda baseado no preço objectivamente avaliado.

rendimento, e onde predomine o mercado de transacções imobiliárias, a base e o método de avaliação deverão ser o do valor.

O relatório do GAPTEC ao sugerir que o contribuinte pode impugnar o valor de base territorial atribuído ao seu património, invocando que o seu valor de mercado é inferior, obriga que para efeitos fiscais seja sempre necessário determinar o valor de mercado dos prédios.

Por fim referem os autores, sem explicitar como se concretizaria essa opção, que poderia estabelecer-se na lei os critérios objectivos, rigorosos e claros de avaliação, acabando de vez com a subjectividade existente.

Em relação a outros aspectos a reformar na CA, e à semelhança do que já aqui foi referido, os autores sugerem a actualização progressiva (não brusca) dos valores inscritos nas matrizes, baseada em coeficientes de correcção monetária e em factores objectivos a ponderar, por exemplo, a localização, o tipo de prédio e a data de inscrição na matriz⁴⁷. O facto desta actualização ser progressiva destina-se sobretudo a evitar aumentos bruscos de valores, e consequentemente das colectas suportadas pelos contribuintes.

Outra medida necessária seria a actualização periódica dos valores patrimoniais, sem a qual se correria o risco de voltar à mesma situação.

Reflectindo sobre as principais ideias deste relatório mencionadas neste subcapítulo, chegamos á conclusão de que grande parte das opções concretizadas na Reforma da Tributação do Património não são novas, surgem antes como o corolário lógico das ideias já vertidas em toda uma série de estudos, trabalhos e anteprojectos já existentes.

⁴⁷ A actualização dos valores patrimoniais dos prédios não arrendados (regra geral) estabelecida no artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro apelava a uma actualização dos valores patrimoniais com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário nas diferentes zonas do País, no entanto a Portaria n.º 1337/2003, de 5 de Dezembro que aprovou esses coeficientes, estabeleceu apenas coeficientes para todo o País e não para as diferentes zonas como determinava a lei. Apesar da letra na lei não ter sido respeitada, parece-nos que esta opção se ficou a dever ao facto de ser extremamente difícil, se não impossível, obter a evolução do índice de preços no consumidor desde 1970 desagregado pelas zonas (não definidas) do País, por forma a concretizar aquele preceito legal.

2.2.6 – Imposto único sobre o Património

Com a revisão constitucional de 1997 foi alterado o n.º 3 do artigo 104.º da CRP, deixando o Imposto sobre as Sucessões e Doações de ter dignidade constitucional, pelo que passou a tornar-se possível a sua abolição.

Logo após a referida alteração foi constituída, por Despacho do Ministro das Finanças n.º 337/97-XIII, de 4/8/1997, a Comissão da Reforma da Tributação do Património, presidida pelo Dr. Medina Carreira, com o mandato de, essencialmente, criar um imposto único sobre o património (mobiliário e imobiliário).

É sobre o Projecto de Reforma da Tributação do Património⁴⁸ elaborado por essa Comissão que nos iremos debruçar de seguida. Atendendo ao facto deste Projecto abranger toda a tributação do património focalizaremos a nossa atenção na questão da determinação do valor dos imóveis aqui proposta.

Para a Comissão, os impostos sobre o património não satisfazem a sua função financeira, não exercem uma função economicamente útil e provocam inaceitáveis sociais.

O estado das matrizes é apontado como um dos principais factores que contribuem para a ineficiência do sistema de tributação existente. Quer devido à sua antiguidade, quer devido à sua imperfeição, as matrizes não espelham, na sua esmagadora maioria dos casos, a presente realidade, física, funcional e económica dos imóveis urbanos.

Como o sistema de valorização imobiliária foi criado para uma sociedade com um verdadeiro mercado destinado ao arrendamento, a ruína do nosso inviabilizou a forma de determinação do valor patrimonial baseada na capitalização do rendimento.

Por outro lado, a existência de simulação de valores declarados e a ausência de tratamento sistemático e adequado de informação sobre os valores das transacções inviabilizaram também a adopção do critério do valor de mercado.

Desse modo, a Comissão concluiu que não sendo aproveitáveis os elementos matriciais, nem existindo elementos públicos que possibilitem, com rigor, equilíbrio e generalidade a reconstrução das matrizes em termos de um razoável grau de aceitação, teria que se partir do zero.

A ocorrência de sucessivos períodos inflacionistas, sem a conveniente actualização dos valores matriciais, originou uma inaceitável dualidade de contribuintes: de um lado os titulares de prédios com valores matriciais antigos a quem a desactualização de valores

possibilita suportar cargas fiscais reduzidas, ou mesmo nulas (isenção técnica); e do outro os titulares de prédios recentes, com valores ainda não degradados pela erosão monetária, a quem é exigido um imposto de montante elevado, em muitos casos escandalosamente elevado.

Segundo a Comissão esta dualidade objectiva fere, de forma intolerável, os mais elementares princípios de justiça tributária, com inevitáveis e pesadas consequências na aceitação do sistema fiscal por parte do cidadão-contribuinte.⁴⁹

Da nossa própria experiência passada no Serviço de Finanças, verificamos um outro fenómeno relacionado com esta injustiça, que denominamos de anestesia fiscal. Como sabemos, uma parte dos prédios urbanos avaliados de novo destinam-se a habitação dos próprios, ou são apartamentos novos adquiridos via crédito bancário. Quando estes prédios são avaliados e inscritos na matriz, não produzem logo imposto, porque geralmente é pedida e concedida a isenção de habitação própria e permanente (actual artigo 42.º EBF) que na redacção anterior podia atingir os 10 anos. Ora a percepção do montante de CA a pagar pelos contribuintes nestes casos é diferida para um momento futuro, aquando do fim da isenção. Esse fenómeno, em nossa opinião, apenas começou a ser sentido mais fortemente a partir do ano de 1999 e seguintes, precisamente a data a partir da qual começaram a acabar as primeiras isenções de CA.

Embora esta nossa posição seja discutível, quantos de nós não conhecemos pessoas que compraram a casa onde habitam recorrendo ao crédito bancário e que só 10 anos após essa compra se apercebem que vão passar a ter que pagar todos os anos “outra prestação” não ao Banco, mas ao Fisco, prestação essa que em muitos casos ultrapassa a centena de contos.

Para eliminar ou reduzir substancialmente a supracitada dualidade, a Comissão sugere que, em face dos elementos disponíveis seria possível delinear um processo expedito que corrigisse, em boa parte e em curto lapso de tempo, a distorção referida. Atendendo ao facto de que a causa fundamental dessa distorção reside na progressiva desactualização dos valores matriciais dos prédios, era possível atenuá-la razoavelmente através de uma adequada correcção monetária desses valores, aliás, método a que o legislador já recorre designadamente para o apuramento de algumas formas de matéria colectável em sede de impostos sobre o rendimento.

⁴⁸ Ver *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, Comissão de Reforma da Tributação do Património, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 182, Lisboa 1999.

Quanto ao recomeçar do zero e de forma a eliminar rápida e completamente os vícios de desactualização e de subjectivismo existentes, a Comissão começa por recusar a simples imitação de métodos usados noutros países da Europa central e desenvolvida, porque Portugal, pura e simplesmente não dispõe de uma base qualitativa análoga. Recusa também o método cadastral pela sua morosidade, assim como a avaliação tradicional devido à sua subjectividade.

Quanto ao método proposto, afirma-se que embora não seja perfeito permite resolver de modo célere a situação actual, remetendo para o futuro os aperfeiçoamentos que se mostrem necessários.

De seguida apresenta o novo método segundo três perspectivas: *conteúdo*, *processo* de concretização e *mérito* previsto para os seus resultados.

Quanto ao conteúdo, a Comissão entendeu que constituíam elementos nucleares da valorização imobiliária urbana o valor da unidade de superfície (o metro quadrado), o tipo de utilização do imóvel, a localização e a idade. O ponto de partida seria o valor do m² de área bruta cujos factores mais importantes de formação deveriam ser o custo directo de construção, o custo do terreno, os encargos e a taxa de juro. Não se procuraria encontrar o valor de mercado, porque se entendia não haver condições para determiná-lo, nem construir-se um valor real, por ser impossível consegui-lo. Iria apenas fixar-se um valor fiscal construído a partir do núcleo essencial dos custos suportados com a construção sobre uma certa porção de terreno.

Verificando-se que o Continente integrava seis zonas de custos relativamente homogéneos, criou-se um valor da unidade de superfície construída para cada uma das zonas e de acordo com a utilização dada ao imóvel. Esse valor depois seria majorado ou minorado em função dos factores municipais de localização, definidos em atenção 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 tratasse de um imóvel para habitação.

A primeira vista parece-nos que podemos encontrar o “embrião” do que será posteriormente o modelo adoptado pela Reforma. Partindo da uma fórmula confusa e pouco compreensível existente no projecto do Código de Avaliações de 1991, verificamos que a

⁴⁹ Segundo a Comissão é o caos matricial que explica que 1,96% de todos os prédios, urbanos e rústicos, hajam proporcionado, em 1997, cerca de 73% das receitas da CA.

Comissão tentou desenvolver e objectivar o mais possível a fórmula de determinação do valor patrimonial.

Já aqui encontramos os indicadores de qualidade e conforto (e respectivas definições legais) que com pequenos ajustes irão dar origem ao coeficiente de qualidade e conforto adoptado. O factor idade que dará origem ao coeficiente de vetustez está presente. Vislumbra-se já a importância dos factores municipais de localização, como dependentes das acessibilidades, equipamentos, entre outros, que com uma formulação mais precisa e objectiva dará origem ao coeficiente de localização. O valor do m² de área bruta dará lugar a um custo médio de construção, ao tipo de utilização dos prédios corresponderá um coeficiente de afectação e mesmo em relação à fórmula de apuramento das áreas, verifica-se uma grande semelhança com os factores de ponderação que compõe o A (área bruta de construção mas a área excedente à área de implantação).

Talvez devido á elevada complexidade que introduziria no sistema, a Reforma optou por não considerar as zonas de custos homogéneos em relação ao valor da unidade de superfície construída, remetendo indirectamente aquelas diferenças para o coeficiente de localização.

Quanto ao processo de concretização, a Comissão preferiu o método declarativo individual, afastando-se o método de avaliação tradicional. Este sistema só é eventualmente viável para os novos prédios que vão sendo construídos, nunca para a tarefa desmedida de avaliar de uma só vez todo o parque imobiliário do País.

O método da avaliação geral e imediata da propriedade foi já adoptado numa Lei de 1912 e deu péssimos resultados. Nesse sentido a Comissão entendeu que as reformas na fiscalidade, não devem desconhecer as alternativas técnicas, mas não-de ser iminentemente políticas, através da escolha da técnica que melhor se conforme com as circunstâncias, os objectivos e o interesse geral.

A escolha do método declarativo, com processo destinado à nova construção matricial não tem, no entender da Comissão, alternativa possível. A demora e o faseamento resultante da avaliação tradicional criariam problemas sem solução política aceitável. A celeridade e a simultaneidade proporcionadas por este método constituem factores decisivos da sua escolha.

O processo declarativo proposto permitiria ao contribuinte aperceber-se, pelo simples facto do preenchimento do modelo oficial, dos factores que relevam para a fixação do valor do seu imóvel. No limite, e se para tanto tiver paciência e alguma informação, o próprio contribuinte encontraria o valor patrimonial tributário do imóvel e o montante do imposto a pagar.

Embora a Comissão admita que o método declarativo seja o factor mais responsável pelo elevadíssimo grau de evasão e fraude, ele tem o mérito de ser o mais benéfico a vários títulos. Ele já é utilizado há largos anos para outros impostos (IRS, IRC, IVA, etc.) e embora se reconheçam os principais defeitos deste método não deixa de se perfilhar o mesmo, até porque no caso dos imóveis a viciação é mais difícil porque estaremos perante elementos objectivos, estáveis e de fácil verificação, como sejam uma medida de superfície, uma localização, uma idade ou notórios índices materiais de qualidade e conforto.

No entender da Comissão, não seria possível apresentar uma proposta melhor, não só porque esta assenta num conteúdo comum como qualquer outro sistema numa sociedade com as características da nossa, mas também, porque permite uma execução simultânea e célere, estendendo ao Património o método declarativo. Por outro lado oferece ao contribuinte condições de visibilidade e transparência em oposição à completa opacidade do sistema existente, é um método objectivo, facilmente compreensível, que torna a defesa do contribuinte mais simples e eficaz.

Em relação aos arrendamentos sujeitos ao regime legal da limitação das rendas, entendeu a Comissão que a melhor solução seria aceitar no plano fiscal a realidade vigente. Para o efeito, foi proposta a criação de uma declaração dos senhorios (a Reforma do Património viria a denominá-la de participação de prédio urbano arrendado), de forma que o senhorio possa fazer prevalecer o valor resultante da capitalização das rendas efectivas quando inferior ao valor tributável determinado nos termos gerais.

Para a Comissão o sistema proposto seria pois um método definitivo que com pequenas correcções permitiria manter minimamente actualizados os valores matriciais. Admite no entanto que a sua implementação poderia demorar 3 anos até funcionar plenamente. Para tal seria preciso por a funcionar um viável sistema declarativo em suporte informático, de forma a garantir uma boa execução. Nessa etapa intercalar dos 3 anos, seriam corrigidos os valores patrimoniais por aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária.

Esta actualização dos valores patrimoniais por aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária seria efectuada segundo determinadas regras. Ao actualizar os valores patrimoniais antigos aumentar-se-ia fortemente a matéria colectável global, o que conduziria a um aumento imediato do imposto cobrado. No entanto como o objectivo desta actualização não é o aumento da receita fiscal, mas uma adequada redistribuição dos encargos do imposto, de forma a torná-lo mais consentâneo com o padrão corrente de justiça fiscal, terá que haver uma adequada diminuição das taxas aplicáveis de forma a reduzir o imposto

exigido aos titulares de prédios mais recentes e aumentar o imposto aos contribuintes actualmente privilegiados (os possuidores de prédios com inscrição matricial antiga).

A actualização em causa terá no entanto que ser necessariamente ponderada, pelo facto da informação existente nos serviços da Administração Fiscal poder ser limitada. Como refere a Comissão, a fiabilidade dos valores patrimoniais que constam das matrizes decrescem na proporção da sua antiguidade. Em certos casos extremos, verifica-se mesmo a inexistência das matrizes originais. Por esse motivo entendeu-se que para manter uma razoável homogeneidade de valores entre os diversos serviços se deveria utilizar os elementos matriciais apenas a partir do ano de 1970 e seguintes. Para a actualização do valor matricial dos prédios com inscrição anterior a 1970, deveria pois ser utilizado o valor que a Administração Fiscal considerou nesse ano (1970), aplicando-lhe o respectivo coeficiente.

De acordo com os dados de uma amostra utilizada, a Comissão verificou que com a proposta de actualização dos valores matriciais, e mantendo a receita fiscal em níveis próximos dos que existiam para a contribuição autárquica, seria possível uma redução das taxas para valores da ordem dos 50% daqueles que se praticavam.

De acordo com a amostra, a correcção assim operada traduzir-se-ia num agravamento fiscal para os titulares de prédios inscritos até aos primeiros anos da década de 1980, passando a beneficiar de um concomitante desagravamento fiscal os contribuintes com prédios de inscrição posterior.

Em face do exposto, e relativamente aos prédios com inscrição mais antiga poderiam verificar-se situações de agravamentos exorbitantes do imposto, pelo que foi sugerida a introdução de algum gradualismo na concretização da actualização dos valores matriciais. Esse gradualismo traduzir-se-ia numa redução de 50 % e 25%, respectivamente, no primeiro e segundo anos, sendo que nos anos subsequentes não se verificaria qualquer redução. A perda de receita provocada por estas reduções seria compensar com a fixação de taxas adequadamente diferenciadas.

Como veremos, a Reforma aperfeiçoou estas duas ideias, estabelecendo uma cláusula de salvaguarda mais gradualista e suave para o contribuinte, conjugada com uma diferenciação de taxas mais razoável e menos preocupada com a perda de receita.

No plano da justiça fiscal, a Comissão entende que a actualização dos valores patrimoniais é uma medida meritória, e simplesmente irrecusável, qualquer que seja o critério que se adopte para aferir esse valor decisivo. A actualização dos valores patrimoniais mediante o recurso a coeficientes de correcção monetária, conjugado com a redução para

cerca de metade, das taxas existentes na contribuição autárquica, permitiria reduzir a injustiça tributária e introduziria um desejável factor de gradualismo na reforma, reduzindo assim eventuais dificuldades de habitação por parte daqueles contribuintes que inevitavelmente, vão ver restringidas algumas situações de imerecido privilégio fiscal de que gozam actualmente.

Esta actualização não se aplicaria aos prédios urbanos arrendados, uma vez que o único critério que se afiguraria razoável para a valorimetria da matéria colectável que representam, seria o da capitalização do rendimento anual, que de facto, a sua posse proporciona. O factor de capitalização como grandeza calibrada pela conjuntura económica deveria variar entre os valores de 12 e 15.

Sobre este modelo de tributação (Imposto único sobre o Património) são geralmente apontados alguns inconvenientes, entre os quais: a fraca capacidade de gerar receitas; os problemas de fiscalização que suscitam às Administrações Fiscais; o reduzido efeito redistributivo que geralmente alcançam, devido à existência de diversas exclusões tributárias e isenções que existem para determinado tipo de bens; os efeitos distorsivos que pode ter no investimento, podendo inclusive promover a deslocação de capitais; entre outros.

No entanto, apesar do projecto do Imposto único sobre o Património proposto pela Comissão de Reforma da Tributação do Património, presidida pelo Dr. Medina Carreira, não ter ido para a frente, devido, não só devido à mudança de ciclo político⁵⁰, as ideias principais a seguir na tributação do património imobiliário, sobretudo o urbano, irão ser seguidas de perto nos trabalhos posteriores.

⁵⁰ O Prof. Dr. Sousa Franco, Ministro das Finanças do XII Governo Constitucional, chefiado pelo Primeiro-Ministro António Guterres, era um dos defensores do modelo de tributação global do património. Depois das eleições de Outubro de 1999 e com a nomeação do Dr. Joaquim Pina Moura, para a pasta das Finanças, deu-se uma mudança de ciclo político, tendo-se optado por repensar melhor as diversas opções disponíveis em relação à tributação do património, como veremos no capítulo seguinte.

2.2.7 – Relatório e Projecto da ECORFI

A Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI) foi criada pelo despacho n.º 3140/2000, do Ministro das Finanças, Joaquim Pina Moura, de 12 de Janeiro de 2000 (publicado no Diário da República, II série, de 9 de Fevereiro).⁵¹

Pelo despacho n.º 850/2001, de 29 de Dezembro de 2000 (publicado no Diário da República, II série, de 17 de Dezembro de 2001), igualmente do Ministro das Finanças, Joaquim Pina Moura, foi prorrogado o prazo da vigência da ECORFI, em função de novos objectivos fixados, cujo cumprimento determinaria a sua automática extinção, a ocorrer, o mais tardar, até 15 de Outubro de 2001.

O mandato estabelecido para a ECORFI abrangia de certo modo a reforma global do sistema fiscal português que o XIV Governo Constitucional se propôs realizar, seguindo de perto as Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI, aprovadas pelo XIII Governo Constitucional através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho (alterada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 10/98, de 23 de Janeiro).

No despacho de 29 de Dezembro, que prorrogou a vigência da ECORFI, foram definidas novas tarefas, entre as quais a de consolidar, em forma de anteprojecto legislativo, os contributos existentes em matéria de tributação do património.

No decurso do ano de 2000, o Governo assumiu inequivocamente que pretendia aprofundar o processo de reforma fiscal em vários domínios, entre os quais o da tributação do património imobiliário, entendido tanto na sua vertente estática como na sua vertente dinâmica.

A ECORFI não foi uma comissão ou um grupo de trabalho no sentido em que outros tinham existido, isto é, com a missão de elaborar um relatório propondo medidas a adoptar. Na verdade, nem as motivações que estiveram na origem da sua criação nem os concretos termos do seu mandato foram nesse sentido.

A ECORFI foi concebida como uma estrutura de operacionalização da reforma fiscal. Ou seja, a partir do vasto acervo de estudos e relatórios disponíveis sobre os diversos aspectos do sistema fiscal português, e tendo em conta as orientações políticas fixadas pelo Governo, pretendeu-se que a ECORFI apreciasse as soluções possíveis para os diversos problemas identificados e que, uma vez politicamente acolhidas, traduzisse em projectos legislativos as

⁵¹ Ver *ECORFI – Relatório Final e Anteprojectos*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 190, Lisboa 2002.

opções que considerasse mais indicadas. Assim pelas próprias características da missão que lhe foi confiada, a reflexão da ECORFI foi toda ela virada para a acção.

No que respeita à reforma da tributação do património, a ECORFI procurou atingir os seguintes objectivos:

- circunscrever, nesta fase, a tributação estática do património à tributação do património imobiliário;
- reformar a tributação do património imobiliário urbano, de forma a:
 - a) criar um sistema objectivo de determinação do valor patrimonial dos imóveis;
 - b) resolver o problema da desactualização das matrizes;
 - c) modificar a distribuição da carga fiscal entre estática e dinâmica, com diminuição da excessiva onerosidade tributária no momento da aquisição;
 - d) repartir de forma mais justa a tributação da propriedade imobiliária, principalmente no plano inter-geracional;
 - e) conferir relevância tributária à conservação e regularização do parque habitacional.
- Eliminar a sisa e o imposto sobre as sucessões e doações;
- Introduzir o IVA nas primeiras transmissões de imóveis;
- Reformar o imposto de selo de forma a alcançar uma tributação moderada de actos jurídicos relevantes de transmissão da propriedade, numa dinâmica que tenha em conta as denominadas contribuições de registo comuns noutros estados da União Europeia.

Para elaboração do relatório e do projecto de reforma a ECORFI tomou em consideração, em primeiro lugar e como matriz essencial, o relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, presidida pelo Dr. Silva Lopes, e vários outros relatórios e estudos, alguns deles já aqui citados: o Anteprojecto do Código de Avaliações; o Relatório do Governo sobre a Revisão dos Impostos sobre o Património elaborado ao abrigo do artigo 31.º, n.º 1 da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março; o estudo realizado pelo GAPTEC; o projecto da Reforma da Tributação do Património, elaborado pela Comissão presidida pelo Dr. Medina Carreira; e o Relatório da Comissão Técnica do Grupo de Trabalho da Reforma da Tributação do Património Imobiliário, presidida pelo Prof. Dr. Saldanha Sanches.

Como a própria ECORFI reconhece, o trabalho realizado não teria sido possível, sem as dezenas de relatórios e de estudos preliminares efectuados desde a legislatura anterior, que

deram aos membros da ECORFI um lastro de conhecimentos profundo da realidade em análise e de rigor na identificação dos problemas e das vias de solução.

Na leitura e análise atenta da exposição de motivos do anteprojecto, constatamos que se propunha uma reforma global da tributação do património, tanto na vertente estática como na vertente dinâmica.

Optou-se desde logo por um caminho diferente do modelo de criação de um imposto geral sobre o património, por se entender que havia um alternativa globalmente superior e também pelos vários e significativos inconvenientes daquele modelo.

Contra a criação de um imposto único militava desde logo a total ausência de tradição em Portugal, que seguramente dificultaria a sua aplicação e poderia dar origem a rejeição social. A existência de elevados custos administrativos comparados com o nível de receitas que poderia proporcionar. Por outro lado e tendo em conta as alterações introduzidas em 2001 na tributação do rendimento, não seria aconselhável a introdução de novas formas de tributação da riqueza imobiliária. Finalmente, e olhando para a União Europeia verificou-se que apenas 6 dos 15 países adoptavam um imposto semelhante, alias, com um sucesso frequentemente questionado.

Em relação à tributação estática do património imobiliário que aqui nos interessa particularmente, a ECORFI começou por referir os principais factores de distorção da contribuição autárquica, à semelhança dos diversos relatórios e estudos já mencionados, desde a desactualização das matrizes, a desadequação do sistema de avaliações vigente, a inexistência de um Código de Avaliações, as iniquidades da tributação, entre outros.

De seguida propõe a substituição da contribuição autárquica por um novo imposto sobre os imóveis (IMI), cuja receita continua a reverte para os municípios, baseado predominantemente, tal como a CA, no princípio do benefício.

Quanto à determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, segue no essencial, os critérios do relatório da Comissão presidida pelo Dr. Medina Carreira, com algumas adaptações, nomeadamente com uma melhor explicitação formal da fórmula de cálculo, e com a consideração de um único preço médio de construção para todo País, eliminado as 6 zonas de valor homogéneo existentes no projecto anterior.

Em relação ao factor localização, optou-se por fazer o enquadramento dos municípios em zonas, em função da sua diferente valorização, procedendo-se a zonamentos municipais específicos, de forma a impedir a aplicação de factores idênticos independentemente da localização de cada município no território nacional.

Em relação à actualização das matrizes, a ECORFI optou por abandonar o método declarativo proposto pela Comissão Medina Carreira. A experiência revela que de um universo de 6 milhões de prédios a dimensão de erros em declarações novas a preencher pelos contribuintes com recurso a dados conhecidos pode atingir os 20 % (cerca de 1,2 milhões), o que só por si inviabilizaria a todo o processo.

Em alternativa, e tendo em vista uma rápida melhoria da nível de equidade, optou-se pela actualização imediata dos valores patrimoniais tributários, através de uma correcção monetária ponderada, e de uma redução substancial da taxa de imposto para 0,7% por forma a que não ocorra nem um agravamento exagerado e abrupto do imposto a pagar, nem uma quebra de receita do imposto ou o seu crescimento significativo. Efectuada que esteja uma avaliação geral da propriedade urbana, estarão criadas as condições, para que, em função dos resultados obtidos, se possa reduzir a taxa para os 0,5%.

Foi intenção da ECORFI consagrar no projecto de Código do IMI os contornos precisos da realidade a tributar, partindo para isso de dados objectivos adequados à vida económica, disponíveis no mercado, mas que escapassem às oscilações especulativas da conjuntura, de modo a que sirvam de referência a uma sólida, sustentável e justa relação tributária entre o Estado e os contribuintes.

De uma análise mais detalhada do projecto de Código do IMI tivemos a curiosidade de verificar que além de uma renumeração e recolocação dos artigos em ordem ou capítulos diferentes, poucas alterações de fundo⁵² se notam entre este projecto e a Reforma da Tributação do Património do Governo de Durão Barroso. Em relação às disposições transitórias, verificamos que se seguiu de perto o projecto da ECORFI, tendo-se introduzido diversos aperfeiçoamentos, de entre os quais destaco um regime de salvaguarda mais consentâneo e ponderado.

Quanto às outras propostas da ECORFI relativamente à tributação dinâmica somos obrigados a abster-nos de quaisquer considerações, dado não ser este trabalho o lugar adequado. A temática da tributação dinâmica do património imobiliário daria ela própria lugar a outro trabalho semelhante a este.

⁵² Nessas alterações destacamos a existência de uma taxa fixa de 0,7% para todos os prédios urbanos (actualizados e avaliados pelo novo método) e o agravamento da taxa dos prédios devolutos (1%) do projecto da ECORFI. Curiosamente a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Lei de Orçamento de Estado para 2005) alterou o artigo 112.º do CIMI de modo a permitir às assembleias municipais majorar até 30% a taxa aplicável a prédios devolutos.

3 – A Reforma da Tributação do Património

Segundo as palavras de um dos autores da Reforma, o Dr. Vasco Valdez, “...a reforma dos impostos sobre o património foi, nos últimos anos, sucessivamente prometida e sucessivamente adiada, não obstante todos estarem de acordo quanto à sua necessidade e proclamarem as diversas injustiças e iniquidades que caracterizavam as várias componentes da estrutura destes impostos.

Os diversos estudos, modelos e projectos que foram sendo produzidos nos últimos anos, embora revelassem algum esforço e tentativas de mudança, variaram de governo para governo conforme a sensibilidade política e técnica dos intervenientes, apontando assim para direcções e objectivos diferentes e, muitas vezes, contraditórios, sem que tenha sido tomada qualquer medida concreta para inverter ou, ao menos, para começar a inverter a situação verdadeiramente insustentável a que há já alguns anos se tinha chegado.

Assim, foram aparecendo desde o modelo que assentava na extinção de todos os impostos incidentes sobre a detenção e transmissão, quer de imóveis, quer de outros bens e direitos, e na sua substituição por um imposto geral sobre o património, aos estudos e projectos que defendiam a substituição parcial da sisa pelo IVA, até outros para quem a solução estaria na transferência para o imposto de selo dos factos sujeitos a sisa e a imposto sobre as sucessões e doações com a inerente abolição destes impostos...”⁵³

Aproveitando a síntese dos estudos anteriores e ponderadas as diversas opções políticas a seguir, o XV Governo Constitucional, chefiado pelo Primeiro-Ministro Dr. Durão Barroso, e os principais impulsionadores desta Reforma, a Ministra de Estado e das Finanças, Dr.^a Manuela Ferreira Leite, e o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Dr. Vasco Valdez Matias, conseguiram fazer aprovar os vários diplomas legais e regulamentares que instituíram a Reforma da Tributação do Património.

Em primeiro lugar foi aprovada pela Assembleia da República a Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, concedendo ao Governo autorização para aprovar os Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, alterar o Estatuto dos Benefícios Fiscais, os Códigos do IRS, IRC e do Imposto de Selo, e revogar o Código da Contribuição Predial, o Código da Contribuição Autárquica e o Código da Sisa e do Sucessório.

⁵³ Ver *Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património*, Dr. Vasco Valdez, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, in CTF n.º 408, Out/Dez 2002 p. 67 a 80.

No uso da referida autorização legislativa o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, procedendo à reforma da tributação do património, bem como, alterando o Código do IRS, o Código do IRC, o Código do Imposto do Selo, o EBF e o Código do Notariado.

A fim de regulamentar e implementar efectivamente a Reforma, o Governo aprovou ainda uma série de diplomas regulamentares e despachos complementares, a seguir mencionados:

- Por despacho de 18/11/2003 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi aprovado o Manual de Procedimentos Técnicos do Zonamento⁵⁴, elaborado pela Direcção de Serviços de Avaliações da DGCI;

- A portaria n.º 1282/2003, de 13 de Novembro, que aprovou a declaração modelo 1 do IMI e respectivos anexos I, II e III para inscrição e avaliação de prédios ou actualização de prédios urbanos na matriz;

- A portaria n.º 1283/2003, de 13 de Novembro, que aprovou o modelo de participação de prédio urbano arrendado, previsto no artigo 18.º do D.L. n.º 287/2003, de 12 de Novembro, destinada a fazer aplicar o regime transitório especial de determinação do valor patrimonial tributário aos prédios urbanos arrendados;

- A portaria n.º 1337/2003, de 5 de Dezembro, que aprovou os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar para a actualização dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos e dos prédios rústicos (apenas para efeitos de liquidação de IMT, de Imposto de Selo nas transmissões gratuitas e dos incrementos patrimoniais positivos em sede de IRC);

- A portaria n.º 1423-H/2003, de 31 de Dezembro, aprovou a declaração modelo 1 do IMT e respectivos anexos I, II e III;

- O despacho n.º 490/2004 (2.ª Série) de 16 de Dezembro de 2003 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, in D.R. n.º 7, II Série de 9 de Janeiro de 2004, que nos termos do artigo 61.º do CIMI, nomeou os membros da CNAPU – Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos;

- A portaria n.º 894/2004, de 22 de Julho, que aprovou os modelos oficiais da matriz predial urbana informatizada e da caderneta predial de prédio urbano⁵⁵;

⁵⁴ Embora este seja apenas um manual interno destinado exclusivamente aos Serviços da DGCI, iremos ver adiante que o seu conteúdo irá influenciar indirectamente os resultados das avaliações prediais, logo o próprio imposto a pagar pelos contribuintes.

⁵⁵ A informatização das matrizes prediais urbanas passou a ser permitida nos termos do n.º 1 do artigo 80.º do CIMI. Com a publicação desta portaria iniciou-se um processo de informatização de todas as matrizes prediais

- A portaria n.º 895/2004, de 22 de Julho, que aprovou a participação modelo 1 de transmissões gratuitas sujeitas a imposto do selo, a que se refere o artigo 26.º do Código do Imposto do Selo, bem como os respectivos anexos;

- A portaria n.º 975/2004, de 3 de Agosto, que aprovou o novo modelo oficial da declaração modelo n.º 11, as tabelas I e II e as respectivas instruções de preenchimento destinada a permitir a comunicação à DGCI de todos os actos e contratos sujeitos a impostos sobre o rendimento e sobre o património. Esta declaração apenas pode ser submetida pela Internet e deve ser apresentada pelos notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça, e outros responsáveis de serviços públicos que intervenham em determinados actos (serviços externos do Ministério dos Negócios Estrangeiros);

- A portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto⁵⁶, que aprovou e deu publicidade aos *coeficientes de localização mínimos e máximos* a aplicar em cada município, aprovou o *zonamento* e os respectivos *coeficientes de localização correspondentes a cada zona homogénea* para os diversos tipos de afectação (*habitação, comércio, indústria e serviços*), aprovou as *percentagens correspondentes à área de implementação dos terrenos para construção*, aprovou os *coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares*, aprovou as *directrizes relativas à apreciação da qualidade construtiva, da localização excepcional e do estado deficiente de conservação*, bem como aprovou e deu publicidade ao *custo médio de construção* e aos *coeficientes de capitalização da renda anual* para determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos arrendados com rendas degradadas que sejam transmitidos;

Como a Reforma não se pode reduzir à simples elaboração e aprovação de diplomas legais e regulamentares, foi necessário instituir uma estrutura administrativa que a implementasse no terreno. Para tal foi criado por despacho ministerial de 3/5/2003, o Núcleo de Implementação da Reforma dos Impostos sobre o Património, mais conhecido por NIRIP, chefiado por um coordenador e directamente dependente do Subdirector-Geral para a área do Património e do próprio SEAF. Esta estrutura temporária e paralela aos próprios Serviços Centrais foi responsável pela implementação prática de toda a reforma, desde a calendarização e controlo da execução dos vários projectos, pela concepção de modelos de

urbanas do País de forma a permitir a emissão informática (nos serviços de finanças ou via Internet pelo contribuinte) dos novos modelos de certidões de teor matricial e cadernetas prediais.

⁵⁶ Em virtude de terem sido detectados alguns erros, foi publicada a portaria n.º 1426/2004, de 25 de Novembro, que revogou o n.º 1 da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto e aprovou novos coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município.

declarações e projectos de portarias, pela emissão de instruções Superiores e esclarecimentos vários sobre a Reforma aos serviços periféricos (Direcções e Serviços de Finanças), passando pela interligação com as equipas da DGITA (Direcção-Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros) que desenvolveram todas as aplicações informáticas que suportam a Reforma.

Sem qualquer pretensão, somos levados a considerar que a coragem política da Dr.^a Manuela Ferreira Leite e do SEAF Dr. Vasco Valdez em fazer aprovar os diplomas que mexeram numa área tanto sensível como o do Património, aliados à capacidade técnica demonstrada pelo NIRIP em implementar os projectos e dirigir todo o aparelho administrativo no rumo certo, foram os principais factores que, em nossa modesta opinião, contribuíram para o sucesso desta Reforma.

3.1 – Linhas gerais

Nesta Reforma e referindo somente os aspectos relativos ao tema deste trabalho (não nos determos nas opções da reforma relativas à tributação dinâmica do património, nomeadamente em sede de IMT e Imposto de Selo) constatamos que o legislador procurou atingir vários objectivos dos quais começaremos por destacar o gradualismo e a praticabilidade.

O primeiro orientou a elaboração do projecto e as opções nele contidas no sentido da ideia de uma reforma global, com medidas concretas que consigam conferir efectivamente uma maior equidade entre os contribuintes e uma distribuição mais justa e equilibrada da carga fiscal.⁵⁷

Entre essas medidas destacou-se a aplicação de factores de correcção monetária aos valores patrimoniais dos imóveis, em simultâneo com a aprovação do novo regime legal das avaliações, que irá substituir progressivamente os valores patrimoniais corrigidos à medida que se vá procedendo à avaliação da propriedade imobiliária urbana do país.

Por outro lado, há a questão da praticabilidade, dado que face à constatação de que não seria materialmente possível avaliar de uma vez só os cerca de 6,5 milhões de prédios urbanos, optou o legislador por avançar para a correcção imediata das injustiças através de

⁵⁷ Ver *Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX*, do Governo à Assembleia da República que viria a dar origem à Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, publicada no Diário da Assembleia da República, II Série-A, n.º 88, pp. 3595-3617, de 26 de Abril de 2003.

uma fórmula menos perfeita, mas exequível num curto espaço de tempo⁵⁸ e largamente preferível à situação existente.

Verificou-se também gradualismo na forma com a cláusula de salvaguarda foi estabelecida, a fim de impedir que a actualização dos valores patrimoniais através dos factores de correcção monetária tivesse repercussão imediata e total no IMI a pagar em cada ano, tendo para isso sido fixados limites para o aumento anual da colecta por cada prédio.⁵⁹

A reforma não passou pela mudança pura e simples dos nomes dos impostos ou pela mera transposição de factos tributários entre impostos. A prioridade foi antes para alterações que atenuassem ou eliminassem as injustiças, que reforçassem a equidade, que alargassem a base de incidência e que tivessem efeitos positivos na luta contra a fraude e a evasão e para a simplificação de procedimentos.

Outros objectivos igualmente importantes a atingir pela reforma, foram a equidade e a neutralidade.

Todos os estudos já citados chamaram a atenção para a iniquidade que caracterizava a tributação da propriedade imobiliária, face à deficiente organização e conservação das matrizes prediais, à vigência de um sistema de avaliações muito subjectivo e discricionário, e face à não actualização dos valores patrimoniais.⁶⁰

A medida de actualização do valor patrimonial dos prédios urbanos não arrendados através da aplicação de factores de correcção monetária, terá como resultado, aumentar um pouco mais os valores mais antigos e aumentar menos ou não aumentar os valores patrimoniais mais recentes. Como a taxa será significativamente reduzida, tal significa que os prédios mais antigos pagarão um pouco mais do que pagam actualmente e que, em contrapartida, os imóveis inscritos nas matrizes mais recentemente começarão a pagar menos do que pagam actualmente.

⁵⁸ A actualização dos valores patrimoniais tributários efectuada nos termos do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, implicou a recolha para o sistema informático da CA/IMI da data de inscrição na matriz e do respectivo valor patrimonial inicial. Por razões já mencionadas no Relatório Medina Carreira, nomeadamente a falta e/ou inexistência de informações viáveis nos Serviços de Finanças, levou o legislador a entender que para os prédios inscritos antes de 1970, inclusive, fosse aplicado o coeficiente desse ano ao respectivo valor patrimonial considerado pela Administração Fiscal nesse mesmo ano (valor patrimonial inicial mais correcções/actualizações legais subsequentes). Para os prédios inscritos posteriormente a 1970 o valor patrimonial inicial deveria ser expurgado de quaisquer correcções/actualizações legais. No caso de prédios urbanos arrendados que o deixaram de estar até 31/12/88, o valor patrimonial inicial e o respectivo coeficiente deveria ser o respeitante ao ano da última actualização da renda.

⁵⁹ Ver *Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património*, Dr. Vasco Valdez, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, in CTF n.º 408, Out/Dez 2002 p. 69.

⁶⁰ Ver *Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX*, Nota 57 e *Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património*, Dr. Vasco Valdez, p. 70, Nota anterior.

Não obstante se poder afirmar que Portugal tinha uma baixa tributação sobre o património, não foi objectivo da reforma aumentar a receita fiscal, houve, ao contrário, o objectivo de beneficiar os contribuintes efectivos, através da descida das taxas, com o alargamento da base tributável, com a redução de alguns benefícios fiscais e com a redução gradual da fuga fiscal que certamente poderá ser também uma das consequências positivas da reforma.⁶¹

Este objectivo de não aumentar a receita global será conseguido através de uma ligeira recomposição entre os dois impostos municipais (CA/IMI e Sisa/IMT), com a propensão para um pequeno crescimento do primeiro e para uma pequena descida do segundo.

Outro objectivo prosseguido pela reforma foi a de um maior aprofundamento e concretização do poder tributário próprio das autárquicas locais, designadamente mantendo e alargando as possibilidades de fixação das taxas do imposto municipal sobre imóveis, dentro dos limites fixados pela Assembleia da República.⁶²

Em síntese, e citando as palavras do SEAF, Dr. Vasco Valdez, esta foi uma reforma indispensável para introduzir modernidade nesta esfera da tributação, tendo estado o Governo consciente da necessidade da sua aplicação gradual, como modo de a não inviabilizar e procurando adoptar mecanismos eficazes na luta contra a evasão fiscal, objectivo primordial para se ter um sistema fiscal mais justo e consensual.⁶³

3.2 – O novo regime legal de avaliações da propriedade urbana

Embora algumas destas ideias de que iremos falar já tenham sido referidas por nós anteriormente, em referência a outros estudos e relatórios, começaremos por destacar que o problema fundamental da contribuição autárquica residia efectivamente na determinação do valor patrimonial dos imóveis, especialmente dos urbanos, pois como sabemos, o valor da maior parte dos rústicos e o seu peso na composição dos patrimónios é actualmente bastante diminuto.⁶⁴

⁶¹ Ver *Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX*, Nota 57 e *Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património*, Dr. Vasco Valdez, p. 71, Nota 59.

⁶² Ver *Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX*, Nota 57 e *Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património*, Dr. Vasco Valdez, p. 72, Nota 59.

⁶³ *Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património*, Dr. Vasco Valdez, p. 80, Nota 59.

⁶⁴ Ver *Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX*, Nota 57.

A inflação e a aceleração do crescimento económico no País nos últimos 30 anos, sem a existência de actualizações periódicas dos valores matriciais, minaram por completo a estrutura e a coerência do imposto.

Em 1989, com a criação da Contribuição Autárquica procurou-se inverter este processo, no entanto, e com a inexistência de um Código de Avaliações, tudo ficou na mesma, agravando-se mesmo com o simples decorrer do tempo.

Os problemas relacionados com a avaliação dos prédios mantiveram-se. Desde os critérios subjectivos das comissões de avaliação, à quase inexistência de mercado de arrendamento habitacional fruto da rigidez do regime legal das rendas, curiosamente ainda não resolvido, provocaram um flagrante heterogeneidade dos valores atribuídos aos prédios, originando distorções e iniquidades de toda a ordem, não só na tributação estática (CA), mas também na dinâmica (Sisa e ISD).

Como foi já por nós acima referido neste trabalho, criaram-se situações totalmente inaceitáveis do ponto de vista da equidade, isto é, ao lado de uma sobretributação dos prédios novos, altamente penalizadora dos jovens casais e que vinha assumindo consequências sociais mais graves à medida que iam terminando os períodos de isenção por motivo de aquisição de habitação para residência própria e permanente, encontrava-se uma desajustada subtributação dos prédios antigos.

Manteve-se plenamente as razões que, aquando da Reforma de 1988-89, 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.⁶⁵

Quanto à determinação do valor tributário dos prédios urbanos, foram acolhidas no essencial, as recomendações do relatório da Comissão de Desenvolvimento da Reforma Fiscal, bem como os critérios do anteprojecto do Código das Avaliações elaborado em 1991, actualizados mais tarde no âmbito da Comissão da Reforma da Tributação do Património, a saber, área bruta de construção e não edificada adjacente, preço por m², incluindo o valor do terreno, localização, vetustez e características envolventes da construção.

Considerou-se no entanto adequado fazer o enquadramento dos municípios em zonas, em função da sua diferente valorização, procedendo a zonamentos municipais específicos, com vista a aplicação de factores idênticos independentemente da localização de cada prédio e de cada município no território nacional. Se tal assim não fosse, agravar-se-ia, sem qualquer

⁶⁵ Ver Preambulo do Código do IMI.

justificação, a tributação dos prédios urbanos situados no interior e em zonas onde o valor de mercado é mais baixo e, simultaneamente, seriam beneficiados os prédios da zona litoral. Em muitos casos, sobretudo nos prédios situados no interior, os valores tributários ficariam bastante acima do próprio valor de mercado quando, desejavelmente, aquele valor deve ser ligeiramente inferior.

No que respeita ao processo de actualização dos valores patrimoniais, não se adoptou o método declarativo, como forma de avaliar imediata e simultaneamente os mais de 6 milhões de prédios urbanos. Escolheu-se uma solução mista, aliás, já sugerida pela Comissão Medina Carreira.

Os objectivos fundamentais são pois, a criação de um novo sistema de determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis e a actualização dos valores matriciais existentes a fim de repartir de forma mais justa a tributação da propriedade imobiliária, principalmente no plano inter-geracional, modificando a distribuição da carga fiscal entre estática e dinâmica, com a diminuição da excessiva onerosidade tributária no momento da aquisição.⁶⁶

O cálculo do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos terá assim por base o custo médio de construção, as áreas, a localização, o tipo de construção, as características intrínsecas dos edifícios, as infra-estruturas marginais e a envolvente urbanística.

Nos terrenos para construção o seu valor será determinado tendo em conta o projecto ou plano aprovado.

Quanto aos prédios urbanos da espécie “Outros”, utiliza-se sempre que possível a fórmula geral de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria e serviços. Quando devido à natureza do prédio, não seja possível utilizar aquela fórmula, deve aplicar-se o método do custo de construção adicionado do valor do terreno.

O valor patrimonial tributário dos prédios arrendados corresponderá à capitalização das rendas efectivas, desde que o mesmo seja inferior ao determinado pelas regras gerais.

Criaram-se também organismos de coordenação e supervisão das avaliações, com uma composição que garante a representatividade dos agentes económicos e das entidades públicas relevantes, mantendo-se as garantias de defesa das decisões dos órgãos de avaliações.

⁶⁶ Ver *Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX*, Nota 57.

Um dos elementos positivos que caracteriza positivamente esta reforma é o facto de que sempre que haja uma transmissão de imóveis, haverá uma avaliação e o valor patrimonial tributário será sempre determinado pelas novas regras.

Com efeito, após a entrada em vigor da nova lei⁶⁷, todos os imóveis que forem transmitidos gratuita ou onerosamente, serão avaliados de acordo com o novo regime legal, obtendo-se assim garantias de actualização, objectividade e de uniformidade dos valores dos imóveis, mesmo que esses valores já se encontrem corrigidos através da aplicação dos factores de correcção monetária.

Esta regra só não é seguida no caso dos imóveis urbanos arrendados até 31 de Dezembro de 2001, por razões de não agravar a tributação quando fossem transmitidos, caso em que o valor patrimonial será determinado pela aplicação de um factor de capitalização do rendimento⁶⁸, se inferior ao valor determinado pelas regras gerias, mantendo-se assim uma maior compatibilidade e equilíbrio entre o valor de mercado desses imóveis e os impostos que os seus adquirentes vão pagar quando os adquirirem.

Sobre este novo regime legal de avaliação predial urbana, cumpre-nos aqui referir também, a opinião de alguns eminentes fiscalistas, que melhor do que nós puderam aquilatar o sistema proposto.

Sobre a nova fórmula de determinação do valor dos prédios, o Prof. Casalta Nabais emitiu um juízo francamente positivo.⁶⁹ No seu entender, o sistema vigente conduzia a uma total arbitrariedade, e não se vislumbravam muitas alternativas viáveis e seguras, sobretudo devido à simulação generalizada e à existência de um mercado imobiliário especulativo agravado pela existência do regime legal de limitação das rendas.

Na opinião do professor, a fórmula 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, e cuja complexidade se prende justamente com a preocupação de atingir o valor real, o valor de mercado, ou um valor que dele se aproxime o mais possível. Daí que os factores considerados

⁶⁷ O artigo 15.º do Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, estabeleceu a avaliação dos prédios já inscritos na matriz aquando da sua primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor do Código do IMI, que se verificou no dia 1 de Dezembro de 2003, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 32.º do D.L. n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

⁶⁸ A aplicação do factor de capitalização do rendimento foi estabelecida no n.º 3 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro. Para os anos de 2003 e 2004, foram estabelecidos no n.º 8 da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, os factores de 12 e 12,5 respectivamente. Pela Portaria n.º 99/2005, de 17 de Janeiro, foi mantido para 2005 o factor de 12,5.

⁶⁹ Ver *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, José Casalta Nabais, in *Fisco* n.º 111/112, Janeiro de 2004 p. 20.

sejam não só factores objectivos como sejam factores, por via de regra, decisivos na formação dos preços dos imóveis num mercado imobiliário normal.

Além dos factores serem objectivos, o peso relativo de cada factor, é em alguns deles, fixado dentro de estreitos limites estabelecidos por um órgão nacional, a Comissão Nacional de Avaliação dos Prédios Urbanos (CNAPU), cuja composição assenta largamente na participação colectiva dos interessados do sector imobiliário, pois nele tem assento representantes das associações dos proprietários, construtores, promotores, mediadores imobiliários e avaliadores.

Por fim, a própria avaliação do prédio é da competência de um técnico, o perito local, que, em regra, é sempre um profissional qualificado, tendo o valor a estabelecer por base factores e elementos que ou estão estreita e totalmente determinados na própria lei ou se movem dentro de uma limitada margem de livre decisão.

Outra opinião relevante sobre esta matéria, foi o parecer elaborado⁷⁰ pelo Dr. Luís Manuel Teles Meneses Leitão, Professor da Faculdade de Direito de Lisboa, a pedido do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre a constitucionalidade de alguns aspectos da proposta da Reforma da Tributação do Património.

Embora o parecer se debruce sobre duas questões, apenas iremos aqui referir-nos à parte sobre a conformidade da fórmula de determinação do valor patrimonial tributável com a Constituição.

Para o Prof. o cálculo do valor patrimonial tributário dos prédios através da respectiva fórmula, efectuando-se um avaliação dos prédios aquando cada transmissão, permitindo corrigir os valores patrimoniais, parece melhor que qualquer das propostas que tinham sido anteriormente apontadas neste domínio.

De seguida faz breves referências aos trabalhos da Comissão Silva Lopes, ao Relatório do GAPTEC presidido pelo Prof. Sidónio Pardal, ao Projecto Medina Carreira e por fim ao Projecto da ECORFI.

Sobre a fórmula em si e a avaliação dos prédios aquando de cada transacção, pareceu-lhe que era uma solução equilibrada, que permitirá corrigir a actual injustiça substancial que atinge a tributação no âmbito da CA. Nesse âmbito, não lhe pareceu haver ofensa à directriz constitucional vigente em sede de tributação do património, antes pelo contrário.

⁷⁰ Ver *A Conformidade com CRP da Nova Fórmula de Determinação do Valor Patrimonial Tributário*, Luís Manuel Teles de Meneses Leitão, in *Fisco* n.º 113/114, Abril de 2004, pp. 3 a 23.

O que se verificava, no caso em questão, era que essa tributação era totalmente desigualitária, estabelecendo uma tributação superior de prédios que tinham um valor de mercado bastante inferior a outras, apenas em função da época em que foi fixado o seu valor matricial. Ora, essa situação correspondia a uma total irracionalidade e injustiça nesta tributação, criando situações de verdadeiro “apartheid fiscal”.⁷¹

Por outro lado, entende ainda o Prof. Meneses Leitão, que não se verifica qualquer violação nesta sede do princípio da legalidade fiscal, na medida em que se deixaria a fixação do valor dos prédios a uma avaliação. A verdade é que essa avaliação é estabelecida com base em critérios totalmente objectivos, que deixam muito pouca margem para qualquer arbítrio neste domínio, sendo que o sujeito passivo ainda tem a possibilidade de reagir contra a fixação do valor patrimonial através da segunda avaliação.

Efectivamente, fazendo parte o Prof. da corrente que defende que as normas relativas à fixação do valor patrimonial tributável dos prédios urbanos se integram na incidência do imposto⁷² e por isso são abrangidos pelo princípio da legalidade, estabelecido no artigo 103.º, n.º 2 da Constituição, com os seus corolários da tipicidade fechada e taxativa e do exclusivismo, a verdade é que esse princípio não excluí totalmente alguma margem de apreciação da Administração na determinação da substância dos factos tributários. Efectivamente, hoje em dia reconhece-se ser impossível que a realidade tributária conste em termos absolutos da previsão legislativa, tendo que se deixar uma certa margem à Administração Fiscal no apuramento dessa mesma realidade.

Ora, na fórmula de determinação do valor patrimonial tributável dos prédios urbanos é reduzidíssima a margem de apreciação conferida à Administração Fiscal, uma vez que praticamente todos os elementos componentes da fórmula são totalmente objectivos, deixando muito pouca margem para a subjectividade.

Logo, não pareceu ao Prof. Meneses Leitão que a nova fórmula de determinação do valor patrimonial tributável dos prédios urbanos possa ser considerada desconforme com ao artigo 103.º, n.º 2 da C.R.P.

Dos referidos pareceres dos dois reputados fiscalistas, podemos concluir que não deverão existirem quaisquer problemas de constitucionalidade na fórmula adoptada pelo legislador.

⁷¹ Ver *A Conformidade com CRP da Nova Fórmula de Determinação do Valor Patrimonial Tributário*, Luís Manuel Teles de Meneses Leitão, in *Fisco* n.º 113/114, Abril de 2004, p. 14. A expressão “apartheid fiscal” é do Prof. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, pp. 487 e ss., e foi já também por nós referida no início deste trabalho.

⁷² Ver Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 358/92, de 11 de Novembro, por nós já citado (página 15).

Outra questão, que tentaremos abordar adiante, será o resultado prático da sua aplicação nas avaliações e até que ponto a fixação do zonamento não poderá, ainda que indirectamente, alargar a margem de apreciação conferida à Administração Fiscal na determinação do valor patrimonial tributário nos casos concretos.

3.2.1 – A fórmula de determinação do valor patrimonial tributário

A reforma orientou-se para a consagração de regras objectivas que permitem aos próprios contribuintes conhecer ou mesmo quantificar por si⁷³ o valor tributável dos seus bens imóveis, ficando a administração fiscal vinculada a critérios de quantificação previamente fixados na lei que permitirão eliminar a discricionariedade e a subjectividade das comissões de avaliação do sistema anterior, caminhando-se assim para as exigências de legalidade, clareza e segurança dos modernos sistemas fiscais.

Especificamente no que respeita aos prédios urbanos, acompanhou-se a tendência actualmente seguida noutros países que é a de adoptar sistemas de avaliação com base nos valores de mercado.

Dos testes por amostragem realizados sobre um conjunto de prédios, chegou-se à conclusão que a aplicação dos novos factores de avaliação aproximará o valor patrimonial dos imóveis entre cerca de 80% a 90% dos valores do mercado.⁷⁴

O novo regime regra de avaliações da propriedade urbana tem assim por base a fórmula de determinação do valor patrimonial tributário estabelecida nos artigos 38.º e seguintes do CIMI.

Importa ter em conta que para efeitos tributários, os prédios dividem-se em: a) habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção;⁷⁵ e d) Outros⁷⁶.

⁷³ Ver a aplicação informática integrada no Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal sobre Imóveis (SIGIMI) no site <http://www.e-financas.gov.pt/SIGIMI/default.jsp>, que permite ao contribuinte consultar os vários coeficientes em vigor para todo o território nacional e simular a avaliação do seu imóvel com um grau de aproximação notável. Apenas são desconhecidos ao contribuinte os indicadores de qualidade construtiva, localização excepcional e estado deficiente de conservação que irão influenciar o coeficiente de qualidade e conforto, mas até esses indicadores, ao serem atribuídos no acto de avaliação pelos peritos locais terão que atender às directrizes estabelecidas pela CNAPU constantes da actual Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto.

⁷⁴ Ver *Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património*, Dr. Vasco Valdez, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, in CTF n.º 408, Out/Dez 2002 p. 75.

⁷⁵ Terrenos com licença de construção ou com autorização de operação de loteamento ou como tal declarado no título aquisitivo.

⁷⁶ Terrenos situados dentro de um aglomerado urbano para os quais: a) as entidades competentes vedem qualquer licença ou autorização de operação de loteamento ou de construção; b) edifícios e construções licenciados ou, na

Sendo a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios o objectivo da avaliação para fins fiscais, o artigo 7.º do CIMI estabelece o modo de aplicação das regras de avaliação aos prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das divisões citadas no parágrafo anterior.

Caso o prédio tenha uma parte principal e outra (s) meramente acessória (s), aplicam-se as regras de avaliação da parte principal, tendo em conta a valorização resultante da existência de partes acessórias. Caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, aplicam-se as regras correspondentes a cada parte, resultando o valor global da soma das partes.

Uma outra questão a ponderar pelo perito local antes da avaliação, é a da vistoria prévia referida no n.º 2 do artigo 14.º do CIMI. Apesar de esta não ter carácter de obrigatoriedade⁷⁷, não desobriga o avaliador da responsabilidade de conhecer, com rigor, o prédio em avaliação, atendendo à maior objectividade dos parâmetros da avaliação, que o novo sistema exige.

A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

em que:

Vt = valor patrimonial tributário⁷⁸;

Vc = valor base dos prédios edificados;

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

Ca = coeficiente de afectação;

Cl = coeficiente de localização;

Cq = coeficiente de qualidade e conforto;

Cv = coeficiente de vetustez.

falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não a habitação, comércio, indústria ou serviços. Nos termos do n.º 4 do artigo 3.º do CIMI, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50m do eixo dos arruamento, no sentido transversal, e 20m da última edificação, no sentido dos arruamento.

⁷⁷ No sistema de avaliação do CCPIIA, era sempre necessária a vistoria prévia ao prédio, sob pena de se incorrer no vício de preterição de formalidades legais.

⁷⁸ O valor patrimonial tributário apurado é arredado para a dezena de euros imediatamente superior.

3.2.1.1 – A determinação do valor base dos prédios edificados (Vc)

O valor base dos prédios edificados (Vc) corresponde ao custo médio de construção por metro quadrado adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele custo.

O custo médio de construção compreende os encargos directos e indirectos suportados na construção do edifício, designadamente os relativos a materiais, mão-de-obra, equipamentos, administração, energia, comunicações e outros consumíveis.

Este custo médio de construção por metro quadrado é proposto anualmente, até 31 de Outubro, para vigorar no ano seguinte, pela Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), sendo aprovado por Portaria⁷⁹ do Ministro das Finanças.

Assim por exemplo, o valor base dos prédios edificados (Vc) para 2003 será:

Custo médio de construção/m ²	€480,00
Valor do m ² do terreno de implantação (fixado em 25% do custo médio de construção/m ²).....	€120,00
Valor base dos prédios edificados, por m².....	€600,00

3.2.1.2 – A determinação da área bruta de construção (do edifício ou da fracção) mais a área excedente à área da implantação (A)

A determinação da área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação resulta da seguinte expressão:

$$A = Aa + Ab + Ac + Ad$$

em que:

Aa representa a área bruta privativa;

Ab representa as áreas brutas dependentes;

Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação.

A área bruta privativa (Aa) é a superfície total, medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos superadores do edifício ou da fracção, inclui varandas

⁷⁹ Para os anos de 2003 e 2004, o custo médio de construção por metro quadrado foi fixado em €480,00 (n.º 6 da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto). Para 2005 o custo médio de construção por metro quadrado foi fixado em €490,00 (n.º 1 da Portaria n.º 99/2005 (2.ª Série), de 17 de Janeiro).

privativas⁸⁰, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção a que se aplica o coeficiente 1,00.

As áreas brutas dependentes (Ab) são as áreas cobertas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo que situadas no exterior do edifício ou da fracção, cujas utilizações são acessórias relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fracção. Para o efeito, consideram-se locais acessórios: garagens e parqueamentos, arrecadações, instalações para animais, os sótãos ou caves acessíveis, desde que não integrados na área bruta privativa (Aa), e ainda outros locais privativos de função distinta das anteriores. Aplica-se o coeficiente 0,30.

A área livre do terreno ou da fracção ou a sua quota-parte resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação da construção ou construções. Integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros. Aplica-se o coeficiente de 0,025, para a área até ao limite de duas vezes a área de implantação (Ac). Aplica-se o coeficiente 0,005, para a área excedente ao limite de duas vezes a área de implantação (Ad).

No quadro seguinte⁸¹ apresenta-se algumas situações que frequentemente suscitam dúvidas:

	A – Prédios em regime de propriedade horizontal	B – Prédios em regime de propriedade total
Áreas comuns no edifício	Não considerar	Não considerar ⁸²
Terraços⁸³	Não considerar	Não considerar
Jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros	Considerar como terreno livre. No cálculo de Ac e de Ad, atender à permissão da fracção autónoma.	Considerar como terreno livre. No cálculo de Ac e de Ad, atender à distribuição proporcional pelos diferentes andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.
Áreas acessórias comuns edificadas fora do edifício	Considerar como Ab e atender à permissão da fracção autónoma.	Considerar como Ab e atender à sua distribuição proporcional pelos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

⁸⁰ Em relação ao enquadramento das varandas, a administração fiscal entendeu que como só as varandas fechadas podem ter a mesma utilização do edifício ou fracção, só estas deverão ser consideradas como área bruta privativa (Aa). Tratando-se de varandas não fechadas, as mesmas têm uma utilização acessória relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fracção e, como tal, deverão ser consideradas como área bruta dependente (Ab). (Circular n.º 15/2004, de 30 de Novembro, da Direcção de Serviços de Avaliações da DGCI)

⁸¹ Ver *Manual de Avaliação de Prédios Urbanos* v1.0, da Direcção de Serviços de Avaliações, DGCI, Setembro de 2004.

⁸² Não se considera por se tratar de áreas equivalentes às áreas comuns dos prédios em regime de propriedade horizontal – patamares, escadas, elevadores.

⁸³ Quanto aos terraços (superfícies pavimentadas descobertas que servem de coberturas e se encontram à disposição de um ou mais fogos) não entram no cálculo do A, por não se enquadrarem no espírito do artigo 40.º do CIMI.

Refere-se ainda que, em prédios com garagens colectivas, no cálculo da área bruta dependente (Ab), não entram os “corredores de circulação”, mas apenas os lugares de estacionamento.

Em prédios com piscinas cobertas, estas entram para o cálculo da área bruta dependente (Ab), sendo considerada em função da permissão de cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, ou, considerando uma distribuição proporcional pelos diferentes andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, no regime de propriedade total.

3.2.1.3 – O coeficiente de afectação (Ca)

O coeficiente de afectação (Ca) depende do tipo de utilização dos prédios edificados, de acordo com o seguinte quadro⁸⁴:

Utilização	Coefficientes
Comércio ⁸⁵	1,20
Serviços	1,10
Habitação	1,00
Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados	0,70
Armazéns e actividade industrial	0,60
Estacionamento coberto ⁸⁶	0,40
Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade	0,45
Estacionamento não coberto ⁸⁷	0,08

Sobre a aplicação deste coeficiente de afectação cabe ainda referir algumas notas importantes.

Se o prédio tiver licença que prevê mais do que uma utilização sem diferenciar a fracção, andar ou parte susceptível de utilização independente, deve considerar-se a afectação declarada pelo contribuinte se o prédio não se encontrar ocupado. Caso o prédio se encontre ocupado, deve considerar-se a afectação correspondente à utilização efectiva.

Quando o prédio não possuir licença de utilização deve seguir-se o entendimento expresso no parágrafo anterior.

No caso de se tratar de um prédio não licenciado, em condições muito deficientes de habitabilidade, o coeficiente de afectação 0,45 apenas se aplica a edificações para habitação.

⁸⁴ Ver *Manual de Avaliação de Prédios Urbanos* v1.0, da Direcção de Serviços de Avaliações, DGCI, Setembro de 2004. p. 11

⁸⁵ Sendo do senso comum que a afectação de um imóvel influencia o seu valor, em condições normais de mercado e de acordo com a casuística observada, o valor dos imóveis destinados ao comércio é, em regra, superior aos dos destinados a habitação, ocupando os destinados a serviços um valor intermédio.

⁸⁶ Prédio urbano da espécie “Outros”. Como veremos, adiante entende-se que de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 46.º do CIMI, a esta espécie de prédios urbanos não se aplicará o coeficiente de qualidade e conforto.

⁸⁷ Para estes prédios vale o mesmo que foi referido na nota anterior.

Porém, não basta que o prédio não seja licenciado, tendo que cumulativamente, apresentar condições muito deficientes de habitabilidade (ex: barracas, casa abarracadas, etc.).

Em virtude de a aplicação deste coeficiente poder levantar algumas dúvidas, apresentaremos alguns exemplos de afectação indicados pela Administração Fiscal no já citado Manual:

- Oficinas (ex. mecânica auto, de restauro de mobiliário, de reparações eléctricas), hotéis, restaurantes, bares, discotecas: **Serviços**;
- Oficinas (ex. marcenaria, metal-mecânica, olaria): **Indústria**;
- Hipermercados/Supermercados: **fazer o devido enquadramento de acordo com a utilização** (comércio, serviços, armazéns se constituem áreas economicamente independentes, etc.);
- Quiosques: **Comércio ou Serviços**, de acordo com a utilização dominante;
- Estabelecimentos onde a actividade principal é o ensino (ex. creches, escola de ensino básico e secundário, institutos politécnicos, universidades): **Serviços**;
- Estabelecimentos onde se prestam actos clínicos e cuidados de saúde (ex. centros de enfermagem, casa de repouso e lares, clínicas, hospitais): **Serviços**;

Apesar dos vários exemplos tentarem esclarecer sob um critério económico qual deverá ser o coeficiente de afectação a aplicar, parece-nos que haverá certamente casos concretos em que, na prática, será muito difícil definir objectivamente o mesmo. Veja-se o exemplo citado do quiosque, e pergunte-se a partir de que proporção se poderá considerar uma utilização dominante? 51%, 60%, 80%, 95%?

3.2.1.4 – O coeficiente de localização (CI)

O coeficiente de localização varia entre 0,40 e 2,00, podendo ser reduzido para 0,35 em situações de habitação dispersa, frequente no meio rural, e ser elevado até 3,00 em zonas de elevados valor de mercado imobiliário.

De acordo com o n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, a fixação do coeficiente de localização deve ter em consideração o seguinte:

- Acessibilidades, considerando-se como tais, a qualidade e variedades das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;
- Proximidade de equipamentos sociais, designadamente estabelecimentos de ensino, serviços públicos, comércio;
- Serviços de transportes públicos;

- Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

Compete aos peritos locais a elaboração trienal ou anualmente a proposta de zonamento do município ou parte do município em que exerçam a actividade, nos termos da alínea b) do artigo 64.º do CIMI.

Como veremos mais detalhadamente de seguida, o zonamento consiste na definição das zonas homogéneas, designadas por *areas price* na terminologia anglo-saxónica, onde se verifica, para determinada afectação⁸⁸, preços unitários idênticos de imóveis semelhantes (por verificação dos valores correntes de mercado), aplicando-se a estes o mesmo coeficiente de localização (CI).

Para a sua efectivação, já em 2004, a DGCI em colaboração com a DGITA desenvolveu, para a rede nacional de peritos locais (avaliadores) responsáveis pela execução do zonamento, uma aplicação informática baseada em *web* - SIGIMI⁸⁹ que permitiu de modo célere e homogéneo, obter o zonamento para todos os municípios, em formato digital, tendo como cartografia base a disponibilizada pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), a partir do seu serviço de mapas.

Em 2004, os valores mínimos e máximos dos coeficientes de localização, por tipo de afectação, a aplicar em cada município, por Serviço de Finanças, bem como os zonamentos municipais e respectivos coeficientes de localização, foram sujeitos à análise da CNAPU, propondo-os para aprovação à Ministra de Estado e das Finanças, o que aconteceu com a publicação da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, posteriormente alterada pela Portaria n.º 1426/2004, de 25 de Novembro.

⁸⁸ Nos termos do n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, os coeficientes de localização a aplicar em cada zona homogénea do município podem, e geralmente variam, conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

Apesar de esta diferença de coeficientes de localização, conforme o destino do imóvel, parecer uma redundância, uma vez que o coeficiente de afectação já influencia o valor patrimonial do imóvel conforme o tipo de utilização, somos de opinião que estes dois efeitos são essencialmente complementares, atendendo a duas ordens de ideias.

Na primeira ordem, o coeficiente de afectação influenciará o valor dos imóveis atendendo sobretudo ao tipo de utilização efectiva, enquanto que a diferença de coeficientes de localização conforme o destino do imóvel procurará influenciar o seu valor atendendo sobretudo ao seu destino potencial.

Na segunda ordem, terá sido opção clara do legislador limitar ao máximo possível a liberdade de actuação do perito, pelo que, sabendo-se que as diferenças entre os coeficientes de localização conforme a afectação irão variar de município para município, não seria possível reflectir de um modo uniforme por todo o país a diferença de valores que normalmente existe entre prédios com diferentes afectações. Desse modo o legislador terá optado por fazer reflectir esse efeito “afectação” em duas parcelas: uma fixa directa e uniforme para todos os imóveis por via do coeficiente de afectação; e outra variável e indirecta por via das eventuais diferenças entre os coeficientes de localização.

⁸⁹ Ver nota 67, na página 57.

Adiante aprofundaremos o que foi aqui referido quando nos debruçarmos especificamente sobre o zonamento.

3.2.1.5 – O coeficiente de qualidade e conforto (Cq)

O coeficiente de qualidade e conforto (Cq) é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,70 e minorado até 0,50, e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos, e subtraindo os coeficientes minorativos de acordo com as tabelas I e II que se seguem.

TABELA I
Prédios urbanos destinados a habitação

Elementos de qualidade e conforto	Coeficientes
Majorativos:	
Moradias unifamiliares	Até 0,20
Localização em condomínio fechado	0,20
Garagem individual	0,04
Garagem colectiva	0,03
Piscina individual	0,06
Piscina colectiva	0,03
Campo de ténis	0,03
Outros equipamentos de lazer	0,04
Qualidade construtiva	Até 0,15
Localização excepcional	Até 0,10
Sistema central de climatização	0,03
Elevadores em edifícios de menos de quatro pisos	0,02
Minorativos:	
Inexistência de cozinha	0,10
Inexistência de instalações sanitárias	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de água	0,08
Inexistência de rede pública ou privada de electricidade	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de gás	0,02
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	0,05
Inexistência de ruas pavimentadas	0,03
Existência de áreas inferiores às regulamentares	0,05
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	0,02
Estado deficiente de conservação	Até 0,10

TABELA II
Prédios urbanos destinados a comércio, indústria e serviços

Elementos de qualidade e conforto	Coeficientes
Majorativos:	
Localização em centro comercial	0,25
Localização em edifícios destinados a escritórios	0,10
Sistema central de climatização	0,10
Qualidade construtiva	Até 0,10
Existência de elevador (es) e ou escada (s) rolantes (s)	0,03

Minorativos:	
Inexistência de instalações sanitárias	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de água	0,08
Inexistência de rede pública ou privada de electricidade	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	0,05
Inexistência de ruas pavimentadas	0,03
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	0,02
Estado deficiente de conservação	Até 0,10

Da leitura das tabelas anteriores facilmente se percebe que os coeficientes de qualidade e conforto reflectem as características intrínsecas do prédio (edifício ou fracção) e da sua envolvente urbana.

Visando a aplicação uniforme das tabelas antes referidas, o n.º 2 do artigo 43.º do CIMI explicita um conjunto de conceitos constantes das mesmas. No sentido de melhor esclarecermos o alcance de alguns deles, iremos referi-los de seguida.

Considera-se cozinha um local onde se encontram instalados equipamentos adequados para a preparação das refeições. Este conceito revela apenas nos prédios habitacionais, uma vez que as cozinhas integradas em restaurantes e escolas, por exemplo, não influenciam o coeficiente de qualidade e conforto.

Consideram-se instalações sanitárias os compartimentos do prédio com um mínimo de equipamentos adequados às respectivas funções.

Consideram-se também redes públicas de distribuição de água, de electricidade, de gás ou de colectores de esgotos, as que, sendo privadas, sirvam um aglomerado urbano constituído por um conjunto de mais de 10 prédios urbanos.

Consideram-se áreas inferiores às regulamentares as que estejam abaixo dos valores mínimos fixados no Regime Geral das Edificações Urbanas (RGEU).

Considera-se condomínio fechado, um conjunto de edifício, moradias ou fracções autónomas, construído num espaço de uso comum e privado, com acesso condicionado durante parte ou a totalidade do dia. Apenas será considerado condomínio fechado para efeitos fiscais, desde que conste como tal na licença emitida pela Câmara Municipal.

Considera-se piscina qualquer depósito ou reservatório de água para a prática da natação desde que disponha de equipamento de circulação e filtragem de água.

Consideram-se equipamento de lazer todos os que sirvam para repouso ou para a prática de actividades lúcidas ou desportivas.

Para aferição da qualidade construtiva⁹⁰, considera-se a utilização de materiais de construção e revestimento superiores aos exigíveis correntemente, nomeadamente madeiras exóticas e rochas ornamentais.

Considera-se haver localização excepcional⁹¹ quando o prédio ou parte do prédio possua vistas panorâmicas sobre o mar, rios, montanhas ou outros elementos visuais que influenciem o respectivo valor de mercado.

Considera-se centro comercial o edifício ou parte do edifício com um conjunto arquitectonicamente unificado de estabelecimentos comerciais de diversos ramos, em número não inferior a 45, promovido, detido e gerido como uma unidade operacional, integrando zona de restauração, tendo sempre uma loja âncora e ou cinemas, zonas de lazer, segurança e estacionamento.

Considera-se edifício de escritórios o prédio ou parte do prédio concebido arquitectonicamente por forma a facilitar a adaptação e a instalação de equipamentos de acesso às novas tecnologias.

Considera-se que é deficiente o estado de conservação⁹² quando os elementos construtivos do prédio não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens.

Para efeitos de aplicação do CIMI e de acordo com o Regulamento dos Sistemas Energéticos de Climatização em Edifícios (Decreto-Lei n.º 118/98, de 7 de Maio), considera-se sistema central de climatização, o conjunto de equipamentos combinados de forma coerente com vista a satisfazer um ou mais dos objectivos de climatização (ventilação, aquecimento, arrefecimento, humidificação, desumidificação e purificação do ar), situado ou concentrado numa instalação e num local distinto dos locais a climatizar, sendo o frio ou calor

⁹⁰ De acordo com as directrizes da CNAPU aprovadas pela Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, os parâmetros a considerar na avaliação dos prédios em relação à qualidade construtiva são: a) Qualidade do projecto; b) Ventilação – sistemas de aquecimento e arrefecimento; c) Isolamento térmico; d) Conforto acústico; e) Nível de qualidade dos revestimentos/acabamentos; f) Nível de qualidade/existência de instalações especiais – segurança, incêndio, domótica.

⁹¹ De acordo com as directrizes da CNAPU aprovadas pela Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, os parâmetros a considerar na avaliação dos prédios em relação à localização excepcional são: a) Vistas panorâmicas; b) Orientação da construção; c) Piso; d) Enquadramento urbanístico – equipamentos colectivos, densidade de construção; e) Qualidade ambiental – zonas verdes, elementos naturais, ausência de poluição.

⁹² De acordo com as directrizes da CNAPU aprovadas pela Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, os parâmetros a considerar na avaliação dos prédios em relação ao estado de deficiente conservação são: a) Anomalias na estrutura; b) Cobertura em mau estado; c) Revestimentos de piso, paredes e tectos deteriorados; d) Caixilharia deteriorada; e) Instalações deterioradas ou em deficiente funcionamento; f) Condições de salubridade e higiene deficientes.

(e humidade) no todo ou em parte, transportado por um fluído térmico aos diferentes locais a climatizar.

Embora não esteja definido na própria lei, consideram-se moradias unifamiliares, aquelas cujo imóvel se destina a alojar apenas um agregado familiar, independentemente do número de pisos, com um único artigo matricial.

Devido à particularidade deste elemento, veremos se seguida como deverá o mesmo ser aplicado.

3.2.1.5.1 – O coeficiente majorativo aplicável às moradias unifamiliares

Pelo ponto 4 da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto foram aprovados os coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º do CIMI.

De facto, conjugado o citado artigo 43.º com a alínea b) do n.º 1 do artigo 62.º do CIMI ressalta a necessidade de fixar, para as moradias unifamiliares, os valores do coeficiente majorativo que foram atribuídos através de uma correlação positiva com as percentagens do valor do terreno (n.º 2 do artigo 45.º).

A tabela seguinte expressa os valores de referência dos coeficientes majorativos, para as moradias familiares.

Tabela dos coeficientes majorativos para as moradias unifamiliares

% valor do terreno	Coefficiente	% valor do terreno	Coefficiente	% valor do terreno	Coefficiente
15,00	0,00				
16,00	0,01	26,00	0,07	36,00	0,14
17,00	0,01	27,00	0,08	37,00	0,15
18,00	0,02	28,00	0,09	38,00	0,15
19,00	0,03	29,00	0,09	39,00	0,16
20,00	0,03	30,00	0,10	40,00	0,17
21,00	0,04	31,00	0,11	41,00	0,17
22,00	0,05	32,00	0,11	42,00	0,18
23,00	0,05	33,00	0,12	43,00	0,19
24,00	0,06	34,00	0,13	44,00	0,19
25,00	0,07	35,00	0,13	45,00	0,20

Esta tabela foi elaborada no sentido de dar resposta a duas realidades distintas: a) locais onde predominam as moradias (pequenos aglomerados urbanos) onde não se justifica a utilização deste coeficiente como elemento diferenciador para a construção em altura; b)

locais onde predomina a construção em altura (aglomerados urbanos de média e grande dimensão), justificando-se aqui a aplicação de um coeficiente que retrate esta realidade.⁹³

A tabela procura evidenciar essa situação, relacionando a banda de coeficientes a usar com a percentagem atribuída aos terrenos para construção, em cada zona homogénea.

3.2.1.6 – O coeficiente de vetustez (Cv)

O coeficiente de vetustez é determinado em função do número inteiro de anos decorridos desde a data da emissão da licença de utilização, caso exista, ou desde a data de conclusão das obras de edificação, de acordo com a tabela seguinte.

Anos	Coefficiente de vestustez
Menos de 3	1,00
3 a 5	0,98
6 a 10	0,95
11 a 15	0,90
16 a 20	0,85
21 a 30	0,80
31 a 40	0,75
41 a 50	0,65
51 a 60	0,55
61 a 80	0,45
Mais de 80	0,35

Os coeficientes constantes da tabela tiveram como referência, tabelas já existentes, nomeadamente em publicações da ONU, sobre a tributação do património.

Um aspecto importante a ter em conta em relação a este coeficiente refere-se à sua aplicação aos prédios ampliados.

Havendo alterações em prédio edificado, em regime de propriedade total, por ampliação com áreas acessórias, a determinação do seu Vt será feita da seguinte forma:

- 1) Calcula-se o Vt do prédio, sem a ampliação. Para tal a área do prédio a considerar, é a anterior à ampliação, e a idade do prédio para aplicação do Cv, é a da ampliação.
- 2) De seguida calcula-se o Vt do prédio com a ampliação. A área do prédio a considerar inclui a ampliação, e a idade do prédio para aplicação do Cv, é a da ampliação.
- 3) Em terceiro lugar calcula-se o Vt do prédio, reportado à situação anterior à ampliação. A área do prédio a considerar é a anterior à ampliação, e a idade do prédio, para aplicação do Cv, é a do prédio, se não tivesse ocorrido a ampliação.

⁹³ Ver *Manual de Avaliação de Prédios Urbanos* v1.0, da Direcção de Serviços de Avaliações, DGCI, Setembro de 2004. p. 18

Se a ampliação incluir novos elementos de qualidade e conforto, estes devem ser considerados no cálculo das alíneas 1, 2 e 3, para aplicação do Cq.

4) Por fim calcula-se o Vt da ampliação = 2 – 1.

5) O cálculo do Vt final do prédio será = 3 + 4.

Sempre que esteja em causa a ampliação de um prédio, o Vt deve ser determinado para cada uma das partes, fazendo-se sempre três avaliações, duas com o Cv à data da ampliação, determinado-se pela diferença do Vt da ampliação. De seguida, calcula-se o Vt do edifício antigo com a respectiva idade, somando-lhe o Vt da ampliação.

No caso de um prédio em propriedade total ampliado com divisões, andares ou fogos susceptíveis de utilização independente, a avaliação deve ser feita separadamente com discriminação do Vt, seguindo-se a regra geral para a determinação da idade de cada uma das partes.

No caso de ampliação de terreno para construção ou de logradouros de prédio urbano (vulgar arredondamento de extremas), deve a parcela de terreno a anexar ser avaliada só para efeitos de IMT nos termos do artigo 14.º, n.º 4 a 6 do CIMT. Os proprietários dos prédios daí resultantes apresentarão a declaração modelo 1 do IMI, nos termos da alínea d) do artigo 13.º do CIMI, devendo os prédios ser avaliados para efeitos de IMI.⁹⁴

3.2.3 – A determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

De acordo com o disposto no artigo 45.º do CIMI, o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção resulta do somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

Vejamus em equação o modo como a administração fiscal interpreta esta norma:⁹⁵

$$Vt = VTimplantação + VTadjacente$$

Sendo:

$$VTimplantação = Vc \times [(Abc - Ab) + (Ab \times 0,3)] \times \%ai \times Ca \times Cl \times Cq$$

em que:

⁹⁴ Ver *Manual de Avaliação de Prédios Urbanos* v1.0, da Direcção de Serviços de Avaliações, DGCI, Setembro de 2004. p. 20.

⁹⁵ Ver *Manual de Avaliação de Prédios Urbanos* v1.0, da Direcção de Serviços de Avaliações, DGCI, Setembro de 2004. p. 21.

Vc – valor base dos prédios edificados

Abc – área bruta de construção

Ab – área bruta dependente (ponderada com o coeficiente 0,3)

%ai – percentagem da área de implantação (variando entre 15% e 45% do valor das edificações previstas ou autorizadas)

Ca – coeficiente de afectação

Cl – coeficiente de localização

Cq – coeficiente majorativo para as moradias unifamiliares (só se aplica o Cq neste caso)

$$VT_{adjacente} = Vc \times [(Ac \times 0,025) + (Ad \times 0,005)] \times Ca \times Cl \times Cq$$

em que:

Vc – valor base dos prédios edificados

Ac – área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação (ponderada com o coeficiente de 0,025)

Ad – área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação (ponderada com o coeficiente 0,005)

Ca – coeficiente de afectação

Cl – coeficiente de localização

Cq – coeficiente majorativo para as moradias unifamiliares (só se aplica o Cq neste caso)

As percentagens referentes à área de implantação (%ai) e respectivas áreas de aplicação, à semelhança do zonamento para os coeficientes de localização, são parte integrante dos conteúdos do SIGIMI⁹⁶ e foram igualmente aprovadas pela Ministra de Estado e Finanças, com a publicação da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto.

A aplicação desta fórmula algo complexa é difícil e tem algumas especificidades que tentaremos clarificar de seguida.

Nos terrenos para construção com diferentes afectações terá que se atender ao seguinte:

- quando as áreas das diferentes afectações estão devidamente discriminadas, estas devem ser consideradas no cálculo do Vt. Assim, nestes casos, o Vt corresponde à soma dos Vt's das diferentes afectações. Havendo terreno livre, será considerada a quota parte de cada afectação;

- quando as áreas não estão discriminadas, deve considerar-se, para atribuição dos coeficientes de afectação (Ca) e de localização (Cl), a área dominante.

⁹⁶ Ver nota 67, na página 57.

Nos prédios vazados⁹⁷, a área de implantação corresponde à projecção, na horizontal, no seu perímetro exterior.

De notar ainda que o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em ruínas⁹⁸ é determinado como se de terreno para construção de tratasse (n.º 4 do artigo 46.º).

3.2.4 – A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios da espécie “Outros”

Para a determinação do valor patrimonial tributário dos prédios da espécie “Outros” é necessário atender às suas especificidades.

Em primeiro lugar, aplica-se a regra geral, pelo que o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos edificados segue o disposto no artigo 38.º do CIMI com as necessárias adaptações (n.º 1 do artigo 46.º).⁹⁹

Quanto ao tipo de utilização, o perito deve adoptar o coeficiente de afectação (Ca) que melhor se ajusta à utilização efectiva do prédio.

Quanto à localização, o perito deve adoptar o coeficiente de localização (Cl), em função da afectação que antes considerou. Constituem excepções, os estacionamento coberto e não coberto¹⁰⁰, ambos com coeficiente de afectação específico, sendo o coeficiente de localização, neste caso, o correspondente à utilização dominante na zona.

Quanto aos elementos de qualidade e conforto, o perito deve aplicar os coeficientes majorativos e minorativos, em função da afectação que antes considerou. Constituem excepção, os já referidos estacionamento coberto e não coberto, aos quais não se aplica o coeficiente de qualidade e conforto (Cq).

Em segundo lugar, e não sendo possível aplicar as regras do artigo 38.º, o perito dever utilizar o método do custo de construção adicionado do valor do terreno (n.º 2 do artigo 46.º), com a seguinte fórmula:

$$Vt = V_{terr} + (Cc \times Abc) \rightarrow Vt = (P_{terr} \times A_{terr}) + (Cc \times Abc)$$

em que:

⁹⁷ Em regra, trata-se de edifícios cujo rés-do-chão apenas possui a caixa de escadas e os pilares, sendo vazado o espaço sobrance por não se construírem os panos de alvernaria.

⁹⁸ Na avaliação dos prédios em ruínas, tem-se como referência a área de construção das edificações existentes. Se não existirem ruínas (demolição total), o prédio deverá ser enquadrado em função da sua classificação, nos termos do IMI.

⁹⁹ Ver *Manual de Avaliação de Prédios Urbanos* v1.0, da Direcção de Serviços de Avaliações, DGCI, Setembro de 2004. p. 23.

V terr – Valor do terreno

Cc – custo de construção/m² (o perito deve ter por base o custo médio de construção/m² tal como se refere o artigo 39.º do CIMI, devidamente ajustado às edificações sem causa)

Abc – Área bruta de construção

P terr - Preço/m² de venda do terreno

A terr – Área do terreno

Este método será aplicável a estacionamento não cobertos, sem construções ou com construções precárias, igrejas, estabelecimentos militares, quartéis de bombeiros e de protecção civil, estações rodoviárias, estações ferroviárias e de metropolitano, aeroportos, aeródromos, portos, marinas, recintos desportivos, piscinas, campos de golfe, barragens, ETAR's, entre outros.

Por fim, e na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios da espécie “outros” sem capacidade construtiva, o seu valor unitário corresponde ao que resulta da aplicação do coeficiente de 0,005 ao produto do valor base dos prédios edificados pelo coeficiente de localização, de acordo com a seguinte fórmula:

$$Vt = Vc \times A \text{ terr} \times Cl \times 0,005$$

em que:

Vc – Valor base dos prédios edificados

A terr – Área do terreno

Cl – Coeficiente de localização, correspondente à utilização dominante da zona, a identificar pelo perito.

Este método aplicar-se-á por exemplo a zonas verdes, aterros sanitários, pedreiras, saibreiras, salinas, entre outros.

Seguindo algumas recomendações já acima mencionadas, verifica-se a preocupação do legislador em estabelecer na própria lei os diferentes métodos que se devem aplicar aos prédios urbanos da espécie “outros”, face a total ausência de critérios que existia no sistema de avaliação anterior.

¹⁰⁰ O estacionamento não coberto é avaliado pela regra geral quando, o mesmo, possuir construções de carácter definitivo, caso contrário, aplica-se o método do custo.

3.2.6 - Relevância do Valor Patrimonial Tributário noutros impostos (IRC/IRS, IMT e IS)

O valor patrimonial tributário sempre teve relevância para efeitos de tributação na antiga Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações, no entanto, devido ao facto de normalmente o valor patrimonial ser bastante inferior ao valor das transacções (valor de mercado), essa relevância quase nunca se efectivava.

Com a Reforma, manteve-se essa relevância do valor patrimonial tributário em sede de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis e de Imposto do Selo (artigo 12.º do CIMT e artigo 13.º do CIS), continuando este a ser o limite mínimo a considerar na determinação da matéria colectável daqueles impostos.

No entanto, uma das alterações mais significativas introduzidas por esta Reforma, foi a projecção global dos efeitos do novo valor patrimonial tributário na esfera de outros impostos, especialmente no domínio do rendimento, com a criação de uma nova medida anti-abuso relacionada com a transmissão de imóveis.

Anteriormente à reforma da tributação do património, já existiam situações em que a detenção de certos bens (entre eles imóveis) comportava implicações em sede dos impostos sobre o rendimento.¹⁰¹

É o que se verifica quando um sujeito passivo não tenha entregue a declaração de rendimentos ou quando os rendimentos declarados mostrem uma desproporção superior a 50% para menos, em relação ao rendimento padrão (artigo 89.º-A da LGT).

Nestes casos, passa a ser considerado como rendimento do sujeito passivo o rendimento padrão apurado, sem prejuízo de o contribuinte poder vir a provar que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas.

No Orçamento de Estado para 2002 (Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro), foram também adoptadas uma série de medidas anti-abuso relacionadas com a detenção de imóveis por entidades com domicílio em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável (*off-shores*), passando a tributar-se, em sede de IRC, um rendimento presumido¹⁰² para as sociedades *off-shores* que detenham prédios urbanos não

¹⁰¹ Ver *Reforma da Tributação do Património e suas implicações nos Impostos sobre o Rendimento*, Carlos Florêncio, in *Fisco* n.º 115/116, Setembro de 2004, pp. 15 a 21.

¹⁰² Admite-se, no entanto, a possibilidade de esta presunção ser elidida mediante prova de que os prédios não são fruídos por entidade com domicílio em território português e que se encontram devolutos (n.º 3 do artigo 51.º CIRC).

arrendados ou não afectos a uma actividade económica, considerando como rendimento predial 1/15 do respectivo valor patrimonial, tributado à taxa de 15%.

Com a reforma da tributação do património as transmissões de imóveis a título gratuito para pessoas singulares passaram a ser tributadas em sede de Imposto de Selo à taxa de 10%.

As transmissões de imóveis a título gratuito para pessoas colectivas e equiparadas passaram a ser considerados incrementos patrimoniais positivos, conferindo assim maior coerência ao sistema tributário, no sentido da concretização plena do conceito do rendimento acrescido consagrado no Código do IRC, segundo o qual todos os fluxos patrimoniais que ingressem na esfera jurídico-patrimonial das pessoas colectivas ou equiparadas devem revelar para efeitos de determinação da sua matéria colectável.¹⁰³

Para efeitos de determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto de Selo.

O elevado grau de fuga fiscal verificado no sector da construção e comercialização de imóveis onde um grande número de empresas tinham vindo a apresentar sistematicamente resultados negativos, propiciados não só pela já referida ausência de qualquer correspondência entre os valores matriciais da maior parte dos prédios e o seu valor de mercado, quer pela convergência de interesses que se verificava entre os alienantes e os respectivos adquirentes, justificaram,¹⁰⁴ a criação de uma medida anti-abuso.

Assim foram alterados alguns preceitos do Código do IRC e do IRS de modo a que o valor tributável para efeitos de IMT seja considerado para efeitos de determinação do lucro tributável/rendimento colectável das empresas, nos casos em que o preço declarado constante do contrato seja inferior àquele valor.

De acordo com o novo artigo 58.º-A do Código do IRC, os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre imóveis devem adoptar, para efeitos de determinação do lucro tributável, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários que serviram de base à liquidação do IMT.

¹⁰³ Eliminou-se a alínea c) do artigo 21.º do Código do CIRC, que exceptionava os incrementos patrimoniais sujeitos a Imposto sobre as Sucessões e Doações.

¹⁰⁴ Ver *Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 56/IX*, Nota 57.

Quando tal acontecer, isto é, quando o valor do contrato for inferior ao valor patrimonial definitivo, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente na determinação do valor tributável, nos seguintes termos:¹⁰⁵

- O alienante deve considerar esta diferença, como uma componente positiva no apuramento do seu lucro tributável, na respectiva declaração de rendimentos (mod. 22) do exercício a que é imputável o proveito obtido com a transmissão, e se o valor patrimonial definitivo não estiver determinado até ao final do prazo de entrega da modelo 22, deve ser entregue declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais se tornaram definitivos.
- O adquirente, desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial definitivo, deve tomar tal valor para efeitos da base de cálculo das reintegrações e de qualquer resultado tributável em IRC, quando o valor patrimonial se tornar definitivo, as reintegrações de exercícios anteriores serão consideradas como custo fiscal desse exercício.

Os sujeitos passivos poderão afastar esta regra anti-abuso, desde que façam prova de que o preço efectivamente praticado foi inferior ao valor patrimonial, podendo, designadamente, demonstrar que os custos de construção foram inferiores aos fixados na Portaria que aprovar os valores médios de construção por metro quadrado (artigo 129.º do CIRC).

A prova deve ser efectuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao director de finanças competente e apresentado em Janeiro do ano seguinte à data da transmissão, caso o valor patrimonial já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nas restantes casos.

O pedido tem efeito suspensivo da liquidação de IRC, na parte correspondente ao ajustamento, a qual, em caso de indeferimento, será da competência da DGCI. Em termos processuais, este procedimento rege-se pelas disposições relativas ao pedido de revisão da matéria colectável previstas nos artigos 91.º e 92.º da LGT com as necessárias adaptações.

Com a apresentação do pedido concede-se à Administração Fiscal o poder para aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores e gerentes referente ao exercício em que ocorreu a transmissão e ao exercício anterior.

¹⁰⁵ Ver *Reforma da Tributação do Património e suas implicações nos Impostos sobre o Rendimento*, Carlos Florêncio, in *Fisco* n.º 115/116, Setembro de 2004, p. 19.

Prevê-se igualmente para efeitos de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais em sede de IRS, que na transmissão onerosa de imóveis, o valor a considerar para efeitos de determinação do rendimento tributável é o valor patrimonial definitivo, quando superior ao valor constante do contrato.

Conhecendo-se o valor patrimonial até à data de entrega da declaração de rendimentos, é este o valor que deve ser declarado. Se à data em que for conhecido o valor definitivo já tiver decorrido o prazo da entrega da declaração de rendimentos, deverá o sujeito passivo entregar uma nova declaração no prazo de 30 dias a contar da ocorrência do facto (notificação do valor patrimonial no caso de o contribuinte não requerer segunda avaliação, da notificação da 2.º avaliação no caso de não impugnar o valor patrimonial, ou do trânsito em julgado da decisão judicial).

Deve-se no entanto ressaltar o facto de que nos termos do n.º 4 do artigo 76.º do CIMI, quando a avaliação de um prédio urbano seja efectuada por omissão à matriz ou na sequência de transmissão onerosa de imóveis e o alienante seja interessado para efeitos tributários deverá o mesmo ser notificado do seu resultado para, querendo, requerer a segunda avaliação, no prazo de 30 dias e nos mesmos termos que o sujeito passivo adquirente.

Como vimos, o alienante pode não só pedir a segunda avaliação, no caso de não concordar com o valor patrimonial tributário atribuído ao imóvel, mas também entregar o pedido de demonstração a que se refere o artigo 129.º do CIRC, que têm efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor do ajustamento positivo previsto no n.º do artigo 58.º-A.

De notar que, a impugnação do acto de fixação do valor patrimonial tributário prevista no artigo 77.º do CIMI e no artigo 134.º do CPPT, não tem efeito suspensivo quanto à liquidação de IRC nem suspende o prazo para dedução do pedido de demonstração referido.

Esta opção da reforma vem aliás no seguimento de uma ideia já oportunamente invocada pelo Prof. Casalta Nabais, de que “...avaliado um bem ou um direito pela administração fiscal e fixado definitivamente o correspondente valor, este impõe-se em relação a todos os impostos que haja de liquidar com base nesse valor, a menos que específica disposição legal disponha em sentido contrário”.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Ver *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, José Casalta Nabais, in *Fisco* n.º 111/112, Janeiro de 2004 p. 16. Para este ilustre professor esse princípio geral relativo à uniformização do valor, assim por ele designado, deveria ser formulado pelo legislador e inserido atenta a sua natureza, na Lei Geral Tributária.

Como justificação desta ideia, adianta o Prof. que no “...domínio do direito dos impostos - não há dúvidas de que os impostos – cada um de per si e no seu conjunto – não podem deixar de se integrar e ajustar adequadamente no (s) sistema (s) em que se inserem, constituindo pois esta sistemacidade (logicidade, consequencialidade, justeza, coerência ou congruência do sistema) mais uma exigência ou exigência complementar da justiça dos impostos e do sistema fiscal”.¹⁰⁷

Por sua vez o Prof. Luís Manuel Meneses Leitão, pronunciou-se também no supracitado parecer¹⁰⁸ sobre a constitucionalidade ou não da relevância em sede de Impostos sobre o Rendimento do valor patrimonial tributário determinado nos termos do IMI.

Nos termos do n.º 2 do artigo 104.º da CRP, a tributação das empresas (singulares ou colectivas) incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

No entendimento do Prof. efectivamente a opção da Constituição pela tributação das empresas com base no seu rendimento real não é exclusiva, uma vez que ela apenas determina que essa tributação incida “fundamentalmente” sobre esse rendimento. Está assim aberta a porta para que a tributação das empresas possa incidir parcialmente em rendimentos normais, desde que se mantenha o núcleo fundamental da tributação incidente sobre o rendimento real.

Citando o Prof. Casalta Nabais, diz de seguida, que se a tributação das empresas pelo rendimento real é a regra no nosso sistema fiscal, esta não exclui nem pode excluir qualquer tributação empresarial com base em rendimentos normais. A favor desta tributação militam como argumentos os seguintes: a) o facto de o rendimento real ser um mito; b) o cariz dirigente da norma do artigo 104.º, n.º 2 da CRP e; c) o contexto histórico e as exigências dessa norma.

Em relação ao primeiro argumento, refere-se que o rendimento real é um mito, já que este não deixa de ser, em certa medida, um rendimento normal, dado que o integram componentes apuradas mais em termos de normalidade do que em termos de efectiva realidade. Efectivamente, a contabilidade em que necessariamente se baseia a determinação do rendimento real, assenta muitas vezes em elementos mais construídos e ficcionados do que efectivamente verificados.

Sobre o segundo argumento, refere o Prof. que o artigo 104.º n.º 2 da CRP, tem carácter essencialmente programático, visando a obtenção de um sistema fiscal que, na medida do

¹⁰⁷ Ver *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, José Casalta Nabais, in *Fisco* n.º 111/112, Janeiro de 2004 p. 15.

¹⁰⁸ Ver nota 70, página 58.

possível se aproximasse do modelo ideal. Ora esse programa não teria que ser realizado de uma só vez, podendo ser objecto de experiências que por sua vez podem ser revistas, uma vez verificado que os seus resultados se apresentam como deficientes.

Finalmente, e quanto ao terceiro argumento, sustenta-se que a referida norma toma em consideração o que se tinha verificado no âmbito da Reforma dos anos sessenta, em que o legislador, depois de ter adoptado o princípio da tributação do rendimento real, se viu constrangido a algum retrocesso legislativo e administrativo nesse domínio. Assim, esta norma seria uma disposição aberta que, obstando a um retrocesso semelhante, não impede, no entanto, que haja no âmbito dos rendimentos empresariais alguma tributação pelo rendimento normal.

Esta interpretação do artigo 104.º, n.º 2 da Constituição tem vindo a ser amplamente aceite, sendo por isso já actualmente pacífica a ideia de que a tributação das empresas não tem que incidir exclusivamente sobre o lucro real.

Segundo alguns autores, a tributação com base no rendimento real é compatível com alguma normalização do apuramento da matéria colectável, desde que essa normalização seja de cariz excepcional, se apresente fundada em razões de simplicidade e praticabilidade da tributação, e de esse desvio (à tributação pelo rendimento real) ser efectuada de forma gradual ou proporcional.

Como no projecto inicial não existia o procedimento de demonstração estabelecido no actual artigo 129.º do CIRC, o Prof. Meneses Leitão entendeu que, tal como estava elaborada a Proposta de Lei da Reforma da Tributação do Património, não conflituava com o supracitado artigo 104.º, n.º 2 da Constituição, dado existir a possibilidade de o alienante intervir na fixação do valor patrimonial tributário, através do requerimento da segunda avaliação.

No entanto, reconheceu que a questão era duvidosa e que invocando alguma doutrina e jurisprudência anterior, o Tribunal Constitucional poderia chegar a conclusão diferente. Para tal sugeriu que se estabelece uma mera presunção *juris tantum* de que o valor patrimonial do prédio corresponde ao valor efectivo da transmissão, presunção essa que poderia ser elidida, não apenas pela Administração Fiscal, mas também pelo contribuinte. Caso se optasse por essa solução deixaria de fazer sentido manter a possibilidade do alienante requer a 2.º avaliação.

Tendo em conta estas sugestões, o legislador optou, por criar o procedimento de demonstração estabelecido no actual artigo 129.º do CIRC, e decidiu manter a possibilidade do alienante requer a 2.º avaliação.

Entendemos que o estabelecimento pelo legislador da presunção *juris tantum*, foi bastante oportuna, pois como referiu e bem o Prof. Meneses Leitão, o Tribunal Constitucional já se pronunciou no sentido de que seriam inconstitucionais presunções inilidíveis de rendimento como as de mútuo oneroso ou juros mínimos (Acórdão do TC n.º 348/97, de 25 de Julho de 1997), tendo sido também estabelecido no artigo 73.º da Lei Geral Tributária que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.¹⁰⁹

Pouco mais há a acrescentar ao que foi expresso nas linhas anteriores, a não ser a nossa total concordância com esta opção, porque não podia deixar de se aproveitar esta reforma para intervir num sector tributário, o da construção e comercialização de imóveis, onde a fraude e a evasão fiscais têm afectado os legítimos interesses do Estado e, pela concorrência desleal, têm afectado igualmente as empresas cumpridoras das suas obrigações fiscais.

¹⁰⁹ Ver *As Bases Constitucionais da Reforma da Tributação do Património*, José Casalta Nabais, in *Fisco* n.º 111/112, Janeiro de 2004 p. 18.

3.3. – O Zonamento

O Zonamento consiste na delimitação do espaço geográfico do município por áreas (area price) com o mesmo valor unitário de mercado, consante se trate de habitação, comércio, indústria, serviços e terrenos para construção e a identificação, determinação e divisão em zonas homogéneas, nomeadamente, atendendo às características referidas no n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, que são as seguintes:

- a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;
- b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;
- c) Serviços de transportes públicos;
- d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

Assim o zonamento de um município é imprescindível para uma correcta quantificação do coeficiente de localização (Cl) de um determinado prédio, bem como o valor da área de implantação (no caso de terrenos para construção) que varia entre 15% a 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas (n.º 2, do artigo 45.º do CIMI).

O zonamento foi pois um dos projectos mais importantes para assegurar o êxito da Reforma da Tributação do Património, por diversas razões que passamos a indicar:

- a) A efectiva entrada em funcionamento do novo sistema de avaliações ficou dele dependente. Sem se acabar o zonamento não foi possível efectuar qualquer avaliação. Há que referir ainda o facto de que a partir da data de publicação do Decreto-Lei que aprovou a Reforma (D.L. 287/2003, de 12 de Novembro) deixaram de se poder efectuar a avaliações de prédios novos ou omissos, até que fossem aprovados em portaria, os coeficientes de localização e o zonamento. Também todos os imóveis que forem transmitidos a partir de 1/12/2003, terão de ser avaliados nos termos das novas regras, o que não poderá acontecer enquanto que o zonamento não estivesse aprovado.
- b) Foi necessário coordenar o trabalho de cerca de 400 peritos (avaliadores) locais, mais o de 88 coordenadores regionais. Para tal, foi elaborada uma metodologia uniforme de trabalho de forma a garantir a sua qualidade, sistematicidade e operacionalidade.

- c) Porque foi necessário dar tratamento a uma massa de informação simultaneamente descritiva e geográfica. O zonamento exigiu a emissão de informação descritiva e a sua associação a um suporte de informação geográfica. A informação descritiva contém, a demonstração qualitativa e quantitativa do coeficiente de localização apurado, bem como do respectivo perímetro, evidenciando os dados recolhidos e os suportes ou papéis de trabalho utilizados. A informação geográfica foi e ainda é, indispensável como elemento de suporte para apoio aos peritos na definição dos perímetros de zonamento, mas também para a apreciação e elaboração das propostas pela CNAPU, e para posterior consulta pelos contribuintes após a publicação da respectiva portaria¹¹⁰. O complexo de informação a recolher, tratar e produzir só foi possível sistematizar e consolidar porque foi recolhida em suporte informático.
- d) Por sua vez foi necessário consolidar toda a informatização recolhida pelos peritos locais, da qual constava a delimitação dos polígonos correspondentes às zonas de valor homogéneo, o respectivo indicador de valorização, os critérios e fundamentação de qualificação e quantificação, e os respectivos elementos de suporte.
- e) Foi também necessário conferir harmonia e coesão regional à informação recolhida, de modo a garantir proporcionalidade e sistematicidade à delimitação geográfica e aos elementos qualitativos e quantitativos do zonamento. Essa harmonização foi particularmente importante nos espaços geográficos de transição e nas fronteiras entre concelhos, de modo a evitar variações desajustadas de valores.

O zonamento não foi um acto único, instantâneo e irrepitível, mas antes um processo dinâmico. A lei determina a sua revisão de três em três anos, podendo haver propostas anuais (n.º 2 do artigo 62.º do CIMI). Pode ainda ser revisto com fundamento na sua errada qualificação ou quantificação, nos primeiros três anos de vigência da Reforma.

A fim de construir uma aplicação informática que suportasse toda a operação do zonamento, foram efectuados contactos no sentido de encontrar no mercado sistemas de informação geográfica já construídos. Após algumas diligências, optou-se pela utilização de uma base de dados do Instituto Nacional de Estatística (INE), que possui as seguintes características:

- a) Cobre todo o país, possuindo um vasto acervo de informação, toda ela geo-referenciada;

¹¹⁰ Portaria n.º 982/20004, de 4 de Agosto.

- b) A informação, que contém muitos dados relevantes para o zonamento, nomeadamente alguns dos constantes do n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, está associada a uma base de dados geográfica que cobre todo o território nacional com o suporte existente, desde ortofotomapas a cartografia;
- c) O sistema assenta numa divisão geográfica (subsecções do INE) que desce abaixo da estrutura distrito/concelho/freguesia, até ao quarteirão, dividindo o país em 176.000 polígonos geográficos.

Foi com base nesses polígonos que foi possível construir em relativamente pouco tempo o zonamento de todo o País.

No entanto levantou-se o problema da necessidade de as zonas geográficas a definir no zonamento poderem ter se ser inferiores às subsecções do INE. Entendeu-se que em alguns casos, o conceito de zona de valor homogéneo não se deveria limitar ao quarteirão ou a associação de quarteirões, mas deveria ir a um nível mais baixo, de forma a permitir que se construíssem mais que uma zona dentro de cada quarteirão. Nesses casos, a base de dados do INE teria que ser fragmentada a um nível abaixo da sua unidade mínima (a subsecção ou quarteirão).

A fim de solucionar este problema, sem quebrar a unidade mínima geográfica (subsecção)¹¹¹, optou-se por criar as chamadas “excepções no zonamento”. Considera-se excepção, parte de uma subsecção ou zona, bem delimitada e identificada, que não segue as características dominantes consideradas para cálculo do coeficiente de localização.

Nos termos da alínea b) do artigo 64.º do CIMI, o zonamento é efectuado pelos peritos locais. A uniformização de critérios será feita em concordância com o perito regional coordenador dessa área (alínea b) do artigo 66.º do CIMI) e com o apoio do técnico nomeado pela câmara municipal para servir de interlocutor e coadjuvar (n.º 7.4 do Protocolo entre o Ministério das Finanças e a Associação Nacional de Municípios Portugueses celebrado aos 5/6/2003). É bastante importante esta coordenação por parte do perito regional no sentido de uniformizar critérios, sobretudo em áreas heterogéneas e limites dos municípios.

Este processo de zonamento começou por ser feito, em duplicado, sobre as cartas fornecidas pelos municípios aos serviços de finanças, conforme o estabelecido no protocolo

¹¹¹ A quebra da unidade subsecção poderia conduzir à fragmentação da conformidade entre o sistema do INE, o sistema de licenciamentos dos municípios e a base de dados da DGCI, que se pretendem intercomunicáveis e interactivas na gestão futura do sistema. Pretendendo-se informatizar todas as matrizes prediais, geo-referenciar todos os artigos matriciais urbanos e automatizar todas as operações de gestão tributária, controlo e cobrança coerciva, é indispensável que todas os sistemas referidos sejam integralmente relacionáveis.

citado no parágrafo anterior. Posteriormente os peritos locais recolheram para a aplicação informática do zonamento a informação relativa ao coeficiente de localização por eles apurado relativamente a cada uma das subsecções¹¹² do INE, juntamente com toda a informação que sustente, fundamente e seja susceptível de demonstrar como foi apurado o coeficiente de localização para cada zona de valor homogéneo.

Desse modo, os peritos locais atribuíram coeficientes de localização (um para cada tipo de utilização - habitação, comércio, serviços e indústria, bem como o valor da área de implantação dos terrenos para construção) a todas as zonas homogéneas que integram as cerca de 176.000 subsecções do INE, sendo no entanto consideradas como uma só zona, todas as subsecções a que corresponda o mesmo coeficiente de localização.

Sobre a fundamentação dos diferentes coeficientes atribuídos no zonamento, veremos essa questão com mais pormenor de seguida.

A fim de orientar todo processo de zonamento, foi elaborado pela Direcção de Serviços de Avaliações e aprovado por despacho de 18/11/2003 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, um Manual de Procedimentos Técnicos do Zonamento.

Nesse documento foram estabelecidas as operações a executar pelos peritos (avaliadores) locais e peritos coordenadores na elaboração do zonamento e a concepção dos suportes de informação a utilizar de forma a permitir a evidenciação do percurso metodológico seguido e a respectiva fundamentação.

3.3.1 – A fundamentação dos valores atribuídos no zonamento: memória descritiva

De acordo com o já referido Manual de Procedimentos Técnicos do Zonamento, os peritos locais deveriam determinar os coeficientes de localização em função de uma amostragem seleccionada para cada zona de valor homogéneo.

Por exemplo, no zonamento para habitação, o perito deveria apresentar, sempre que possível, uma amostra com um mínimo de 4 prédios, de preferência com idade inferior a 3 anos, para cada coeficiente de localização distinto e de tipologias padrão (T1, T3, moradia) que representem o mercado na zona.

¹¹² Nos casos em que houve necessidade de seccionar subsecções, com vista à atribuição de um coeficiente de localização específico, foram criadas as chamadas “excepções”, tendo a sua informação sido recolhida de forma descritiva para a aplicação informática, de modo a evitar a já citada quebra de unidade subsecção.

Nas zonas onde o valor de mercado de compra e venda é muito reduzido, pode o perito ter como referência os preços médios de construção (valor do terreno incluído) justificando tal opção.

No zonamento para comércio, serviços e indústria, segue-se o mesmo que foi dito para a habitação, podendo em caso de inexistência de número suficiente, indicar-se menos de 4 amostras por coeficiente.

No zonamento dos terrenos para construção, segue-se o procedimento já referido para os outros coeficientes. Nos casos em que o mercado de compra e venda de terrenos é reduzido, e origine dificuldades na obtenção de valores credíveis, deve o perito determinar a percentagem em causa, com base no peso que, em termos médios, o terreno tem no custo global do edifício, justificando essa opção.

A memória descritiva deveria apenas fundamentar os diferentes coeficientes de localização e percentagem dos terrenos de construção escolhidos para as áreas zonadas. A selecção da amostra deveria pois procurar representar o valor de mercado da zona.

Após o zonamento, o perito local deveria elaborar um relatório sucinto a descrever sumariamente os critérios objectivos que fundamentaram a distinção valorativa nos diferentes polígonos. Para tal deveria fundamentar nos quadros seguintes¹¹³, os valores distintos dos coeficientes de localização da amostra recolhida.

***Quadro I.** Neste quadro, o perito deve colocar todos os elementos levantados em campo e calcular o CL para cada elemento da amostra. Deverá igualmente calcular as médias de 85% do valor de mercado ou 85% do preço de construção (quando não exista valor de mercado), coeficiente de localização, por cada afectação, assim como a média da % para terrenos para construção. Para tanto, deve o perito utilizar as instruções e fórmulas descritas abaixo do quadro.*

¹¹³ Os quadros I e II foram transcritos do Manual de Procedimentos Técnicos do Zonamento de forma a permitir uma melhor compreensão de todo o processo de determinação dos coeficientes.

REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO
O novo regime de avaliações da propriedade urbana

Quadro I- Recolha dos Elementos dos Prédios, por Afecção, que Fundamentem o CL

Valor Base:	600							
Zonas/ Polígonos	Afecção	Tipologia/ Moradia	Área Bruta Privativa	Área Bruta Dependente	V.Mercado ou P.Construção	85% V.Mercado ou 85% P.Construção	Ca	Coefficiente Localização
	Habitação							
MÉDIA								
	Comércio							
MÉDIA								
	Indústria							
MÉDIA								
	Serviços							
MÉDIA								
			Área Bruta Construção	Área Bruta Dependente	85% V.Mercado 85% P.Construção (por m2)	Valor do Terreno	85% do Valor do Terreno	% Terreno
	Terrenos							
MÉDIA								

Valores em €. Valor base dos prédios edificados considerado: €600 (Foi este o valor base decidido pela CNAPU)

Zonas- código das diferentes zonas ou polígonos homogéneos.

Este código é composto por 7 dígitos. 4 para o código do serviço de finanças+3 dígitos numéricos sequenciais.

Afecção- utilização principal dada ao prédio.

Tipologia/moradia - encontrar 4 prédios de tipologias que sejam padrão na zona e as respectivas áreas (T2,T3 e T4), ou, na ausência deste tipo de construção, moradias.

Área Bruta Privativa - é a superfície total, medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fracção, inclui varandas privativas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção, (nº2, artº40º).

Área Bruta Dependente - é a área coberta de uso exclusivo [...] cujas utilizações são acessórias relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fracção (garagens, parqueamentos, arrecadações, sótãos, caves, etc) (nº3, artº 40º).

V. Mercado ou P.Construção - valor real do mercado de compra e venda para o prédio. Não existindo um mercado de compra e venda, determinar o valor do prédio pelo preço de construção (que inclui o terreno) para a zona.

85% V.Mercado ou 85% P.Construção – A considerar para efeitos de cálculo do Cl.

Média: este campo permite calcular, para uma determinada subsecção ou zona, a média relativa à coluna 85 % do valor do mercado (VM) ou 85% do preço de construção (PC), a partir do qual se irá calcular o CL (coeficiente de localização).

Fórmula de determinação: $CL = 85\% \text{ do Valor de Mercado (ou } 85\% \text{ do Preço de Construção)} / Vc \times A$ (área bruta privativa + área bruta dependente) x Ca

Campo 7 - Coeficiente de moradias unifamiliares-coeficiente de qualidade e conforto, majorativo, a atribuir a este tipo de moradias.

Como podemos ver o coeficiente de localização para as diferentes afectações de uma determinada zona, surge como o resultado de uma média de 85% do valor de mercado dos 4 imóveis escolhidos para a amostra.

Após a elaboração das propostas acima referidas pelo perito local, estas eram revistas pelo perito coordenador regional, de forma a evitar variações abruptas nos coeficientes, conforme se transita de concelho para concelho. Posteriormente iniciou-se uma segunda fase de harmonização nacional dos elementos pela Direcção de Serviços de Avaliações (DSA).

De seguida, e nos termos do Protocolo com a ANMP, foram remetidos os projectos de zonamento às câmaras municipais para se pronunciarem num prazo de 15 dias.

Recebidos os pareceres das câmaras foram os mesmos analisados pela DSA, sendo comunicadas ao perito local eventuais alterações a efectuar ou, no caso de não haver pareceres, considerados definitivos os elementos propostos.

Os elementos propostos foram posteriormente submetidos à aprovação da Comissão Nacional de Avaliação dos Prédios Urbanos (CNAPU), posteriormente deu origem à Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, da Ministra de Estado e das Finanças.

3.4 – A questão do zonamento

Chegados a este ponto, cumpre-nos explicitar concretamente o principal motivo que nos levou a coligir este trabalho.

Para nós a questão fundamental desta Reforma da Tributação do Património, foi verdadeiramente o novo sistema de determinação do valor patrimonial.

Toda a gente sabe e já foi referido por muitos ilustres autores, que o sistema anterior não servia. Era opaco, ninguém compreendia objectivamente como era fixado o valor locativo dos prédios, apenas porque a lei assim o permitia.

Claro está, que esta opacidade existente originava toda uma série de iniquidades. O valor dos prédios estava muito abaixo do valor do mercado¹¹⁴, e a falta de actualização periódica de valores originou elevadas distorções na tributação.

¹¹⁴ Segundo o Dr. José Maria Pires, coordenador do NIRIP, o valor médio atribuído nas avaliações aquando da inscrição de prédios na matriz situava-se em 60% do valor de mercado (*A actualização de valores patrimoniais na reforma da tributação do património*, NIRIP-DGCI, Setembro 2003.)

No entanto, parece-nos que durante muito tempo os políticos preferiram olhar para o lado sobre este assunto. Só a partir do ano de 2000 e seguintes, quando começaram a terminar as “primeiras”¹¹⁵ isenções de 10 anos da Contribuição Autárquica, é que o efeito nocivo desta tributação começou a vir ao de cima.

Por outro lado, esta questão dos valores patrimoniais se situarem bastante abaixo dos valores de mercado, tinham também efeitos relevantes em sede de outros impostos, especialmente na Sisa e no Imposto sobre as Sucessões e Doações, logo compreendesse a delicadeza da questão.

Como podemos ver, ainda que de forma sucinta, os diversos estudos e projectos anteriores tentaram já esboçar um modelo suficientemente objectivo para erradicar de vez com a opacidade, que consideramos ser o principal problema nesta matéria de valores patrimoniais.

Em nosso entender, era essa mesma opacidade, que limitava bastante o direito do contribuinte de reagir contra o acto de fixação do valor patrimonial. Primeiro tinha que pedir uma segunda avaliação e indicar um louvado para fazer parte da comissão. Depois o louvado do contribuinte tinha que tentar convencer os outros dois de que o contribuinte tinha razão. Mas como fazer isso? Com que objectividade vai o louvado do contribuinte argumentar que a justa renda de um prédio em liberdade contratual é X e não Y? Era por isso quase impossível avaliar objectivamente e com justiça o que quer que fosse.

Este novo sistema é positivamente melhor, em todos os aspectos, como já referimos acima, para além de ser bastante compreensível do ponto de vista técnico, permite facilmente ao contribuinte, e à Administração Fiscal verificar se houve qualquer erro na avaliação e reagir contra ela requerendo a 2.º avaliação.

Quando analisamos mais pormenorizadamente a fórmula de determinação do valor patrimonial tributário, verificamos que á primeira vista não há subjectivismo.

O preço médio de construção é fixado por um órgão idóneo (CNAPU) não suscitando dúvidas.

Em relação ao cálculo da área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, verifica-se que é bastante intuitivo o modo como valoriza mais as áreas brutas privativas (de maior valor – 1,00), depois as áreas brutas dependentes (com um valor menos -

¹¹⁵ Dizemos primeiras apenas para nos referirmos às isenções concedidas no âmbito da contribuição autárquica, como se sabe, já existiam diversas isenções no âmbito da contribuição predial que em 1989 transitaram para a CA, não se extinguindo.

0,30) e depois a área do terreno livre que intuitivamente tem algum valor até um ponto (0,025) e depois não vale quase nada (0,005).

O coeficiente de afectação também não nos suscita grandes dúvidas, o modo como estão distribuídos os coeficientes permitem que o cidadão-contribuinte comum possa compreender com facilidade as diferenças de valor dos prédios conforme a sua afectação.

Sobre o coeficiente de vetustez nada há a dizer.

Para nós e de um cômputo geral, o coeficiente de qualidade e conforto também está relativamente bem estruturado. Sem grandes margens de livre apreciação, com um limite mínimo (0,5) e máximo (1,7) a fim de evitar extremos, complementado com os coeficientes majorativos de moradias unifamiliares indexados às percentagens dos terrenos para construção e com as directrizes relativas à apreciação da qualidade construtiva, da localização excepcional e do estado deficiente de conservação permite um objectividade bastante aceitável.

Em nossa opinião, este coeficiente já não pode ir mais além, sob pena de correremos o risco de começarmos a ignorar a própria realidade que pretendemos conhecer, quantificar, valorizar.

Por fim surge-nos o coeficiente de localização, que devido sobretudo à complexidade do processo da sua determinação nos suscita algumas reservas.

Em primeiro lugar compreendemos a ideia de tentar determinar um valor patrimonial tributário que seja ligeiramente inferior¹¹⁶ ao valor de mercado. Alguns autores já a defenderam e parece-me, em princípio, correcta.

O verdadeiro problema a nosso ver surge efectivamente na escolha dos prédios para a amostra. Como sabemos, por cada amostra escolhida, encontraremos um coeficiente de localização diferente.

Claro está que a escolha da amostra deve seguir alguns critérios orientadores definidos no Manual de Procedimentos e da sua aplicação prática nunca se deverá ultrapassar os 90% do valor de mercado dos prédios a que for aplicável o coeficiente. No entanto e bem vistas as coisas constatamos que haverá necessariamente situações em que este irá ultrapassar, tal

¹¹⁶ A Direcção de Serviços de Avaliações recomendou expressamente ao peritos locais que, a fim de evitar serem propostos coeficientes de localização distorcidos, isto é, que não tenham como referência os cerca de 85% do valor de mercado, seria aconselhável que os peritos testassem devidamente os coeficientes nas amostras e eventualmente, noutros prédios, aplicando a fórmula de determinação do valor patrimonial tributário em situação de avaliação real, como se tratasse de uma avaliação para efeitos de inscrição na matriz, a fim de confirmar se o coeficiente de localização determinado não permite, em nenhuma situação, ultrapassar cerca de 90% do valor de mercado.

como, haverá situações em que o valor patrimonial ficará bastante aquém do valor de mercado.

Logo parece-nos à primeira vista que, para evitarmos a subjectividade do acto de avaliação em concreto, se optou por uma subjectividade geral aplicável a cada zona de valor homogéneo, tentando sob o pano do objectivismo da fórmula, esconder as dificuldades reais que qualquer acto avaliativo implica, pela sua própria natureza.

Não há soluções perfeitas, bem sabemos, talvez por isso, o próprio legislador conhecedor profundo da realidade a tributar tenha chegado a essa mesma conclusão quando decidiu incluir no regime transitório do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, o artigo 26.º que transcrevemos de seguida:

“Artigo 26.º - Revisão dos elementos aprovados pela CNAPU

1 – Os elementos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 62.º do CIMI, constantes da portaria prevista no seu n.º 2, podem ser revistos, com fundamento na sua errada qualificação ou quantificação, durante o período decorrido entre a primeira e a segunda publicação.

2 – A revisão prevista no número anterior é efectuada sobre a proposta apresentada pela Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos (CNAPU), com base nos elementos fornecidos pelos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos, a apresentar durante o primeiro triénio de vigência do novo regime de avaliação.

3 – A revisão a que se refere o número anterior é aprovada nos termos do n.º 3 do artigo 62.º, originando a repetição das avaliações entretanto efectuadas.

4 – Os erros a que alude o n.º 1 consideram-se imputáveis aos serviços.”

Deste artigo 26.º somos levados a concluir, que o legislador, como sábio conhecedor da realidade, sabia que era impossível fazer o zonamento minimamente correcto de todo o País em tão pouco espaço de tempo. Nesse sentido permitiu que fosse aprovado, uma espécie de zonamento provisório, a partir do qual já se começaram a fazer avaliações de prédios.

É provisório no sentido de que, nos primeiros três anos será possível detectar erros de qualificação e de quantificação na fixação dos coeficientes de localização, nomeadamente por não atenderem às características referidas no n.º 3 do artigo 42.º do CIMI, e propor a aprovação de uma nova portaria (a segunda publicação a que se refere o n.º 1) que substituirá a anterior, mas cujos efeitos se irão repercutir desde a entrada em vigor da primeira portaria, isto é, originando a repetição de todas as avaliações efectuadas (n.º 3).

Parece-nos que esta repetição não implicará uma repetição efectiva de todos os actos por parte do perito. Trata-se somente, e como bem refere o n.º 4, de um erro imputável aos serviços, e como tal deve estar sujeito à revisão oficiosa. No entanto essa revisão oficiosa parece-nos que é possível de ser efectuada com a simples substituição dos coeficientes iniciais pelos corrigidos (nova portaria) na actual aplicação de gestão das avaliações, alterado automaticamente todas as avaliações em questão, por motivo de revisão oficiosa devido a erros imputável aos serviços.

Alterados os valores patrimoniais, é também relativamente fácil efectuar liquidações correctivas automáticas de todas as estas situações num curto espaço de tempo.

Como vimos o próprio legislador tentou remediar esta lacuna.

No entanto, e apesar do que já foi dito, subsiste para nós ainda algumas reservas sobre esta matéria.

Mesmo com esta possibilidade de correcção, parece-nos ainda assim bastante difícil, mesmo para um técnico da especialidade, fazer o zonamento de todo um município com o rigor exigido. Temos que nos lembrar que as variações de valor dos imóveis são algo de difícil apreensão, sobretudo nos grandes pólos urbanos, onde muitas vezes ao lado de um grande e moderno complexo habitacional coexistem pequenos edifícios de reduzido valor, e outras vezes até barracas.

Com a existência das excepções no zonamento é já possível atribuir diferentes coeficientes, conforme a efectiva valorização das zonas, no entanto, uma excessiva divisão das zonas com o intuito de fazer revelar o seu efectivo valor, poderá também criar problemas operacionais (mais coeficientes, mais justificações, mais possíveis erros), criando uma autêntica manta de retalhos.

Por outro lado, pode haver, e dever ter havido a tentação de fazer o zonamento de um município da forma mais simples e fácil, com apenas 2 ou 3 zonas de valor homogéneo, logo menos coeficientes, menos justificações, menos trabalho, menos possíveis erros, mas também, menos objectividade e menor justiça nas avaliações finais.

Como tentamos demonstrar, não somos contra este novo sistema, ele tem muitas virtualidades, não há dúvida. No entanto há toda uma série de problemas de ordem prática que irão surgir e que necessariamente exigiram soluções.

Em nosso entender, com alguns aperfeiçoamentos, que não tem necessariamente que passar por alterações legais, podem muito bem passar por correcções regulamentares, ou até

administrativas, poderá conseguir-se algumas melhorias nesta área que nós consideramos ser a mais sensível de todo o sistema.

Outra questão que parece relevante aqui suscitar e que tem um carácter essencialmente jurídico, é a de saber se é possível atacar judicialmente a portaria que fixa os coeficientes de localização e o zonamento, com fundamento em qualquer ilegalidade, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos valores patrimoniais, em virtude de no acto precedente de fixação do zonamento não se ter levado em consideração todas as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º do CIMI (acessibilidades, equipamentos sociais, transportes, etc.), ou de as ter levado em consideração, mas de uma forma errada.

Parece-nos que quando o contribuinte que não concorda com a avaliação de um prédio por considerar que o coeficiente de localização fixado para aquela zona não atende ao conjunto de características já referidas pode reagir contra a avaliação impugnando judicialmente o acto de fixação do valor patrimonial nos termos do artigo 77.º do CIMI e do artigo 134.º do CPPT.

Para que se abra a via judicial, ele tem primeiro que esgotar todos os meios administrativos gratuitos previstos no procedimento da avaliação (n.º 7 do artigo 134.º CPPT). Para tal deverá no prazo de 30 dias contados da data em que tenha sido notificado da primeira avaliação, requer a segunda avaliação do imóveis nos termos do artigo 76.º do CIMI.

Como em princípio a comissão de segunda avaliação composta por dois peritos regionais e um perito nomeado pelo contribuinte, não irá nem poderá alterar o coeficiente de localização que na óptica do contribuinte foi erradamente fixado, resta-lhe impugnar judicialmente a avaliação no prazo de 90 dias contados da notificação, com o fundamento em qualquer ilegalidade (n.º 1 do artigo 134.º CPPT).

De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo do CPPT, constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação.

Ora, no nosso entender, e atendendo ao disposto no artigo 54.º do CPPT que estabelece a o princípio da impugnação unitária dos actos em matéria tributária, o contribuinte poderá invocar na decisão final (acto de avaliação) qualquer ilegalidade anteriormente cometida, nomeadamente e neste caso um erro de quantificação do coeficiente de localização ocorrido num momento anterior e para o qual o contribuinte não teve qualquer meio de defesa, não só por o acto não ser imediatamente lesivo dos seus direitos, mas também porque não existe na lei nenhum meio de reacção, administrativo ou judicial, contra o zonamento.

Citando o último parágrafo do ponto 8 das anotações ao artigo 134.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, da autoria de Jorge Lopes de Sousa, Editores Vislis, 4.ª Edição, 2003, “...é assim inequívoco, que não existe, actualmente, qualquer obstáculo, a nível da lei ordinária, a que sejam apreciados pelos tribunais os actos de fixação de valores patrimoniais em todos as suas vertentes, estendendo-se a possibilidade de controlo judicial a qualquer erro de avaliação, seja motivado por errada apreciação de elementos de facto seja por errada aplicação de normas jurídicas, abrangendo-se nestes elementos a aplicação de critérios técnicos feita pela administração.”.

Desse modo, parece-nos, que é legítimo aceitar a impugnação judicial do contribuinte como o meio de reacção correcto.

No entanto, não esquecemos outro problema que se poderá levantar, a eventual impugnação do zonamento em si mesmo.

Em primeiro lugar coloca-se a questão de saber qual a natureza da portaria que aprova o zonamento, será um acto administrativo em matéria fiscal? ou será um regulamento administrativo em matéria fiscal?

Para nós o acto administrativo é, uma estatuição autoritária, emanada por um sujeito de Direito Público, no uso de poderes de Direito Administrativo, visando uma situação individual e concreta, que produz efeitos jurídicos externos, positivos ou negativos.

Ao visar uma situação individual, não quer dizer que se dirige exclusivamente a uma pessoa, pode-se dirigir a uma pessoa ou a uma classe de pessoas (individuais ou colectivas) que são determináveis ou determinadas.

Por outro lado, é um acto concreto, uma vez que a decisão aplica-se a uma situação apenas, sendo insusceptível de repetição; o acto visa só aquele facto e ainda que factos iguais ou análogos voltem a acontecer noutra momento, não pode ser o mesmo acto administrativo a resolvê-los.

Pelo que foi dito em relação à definição de acto administrativo somos levados a concluir que a portaria do zonamento só pode ser um regulamento administrativo em matéria fiscal.

O regulamento aparece-nos pois como uma norma jurídica editada por um órgão administrativo no exercício da função administrativa, tem carácter de regra geral e abstracta, confundindo-se muitas vezes com os actos administrativos gerais.

Neste caso parece-nos tratar-se de um regulamento complementar, pelo qual a Administração veio completar a lei, que se limitou a esclarecer as bases gerais, as directrizes para regulamentação desta matéria. Aqui a Administração inovou, na medida em que

estabeleceu as regras que disciplinam o zonamento, mas foi uma inovação controlada, um mero desenvolvimento, pois a lei forneceu-lhe, além do fim, um quadro normativo cuja lógica tem de concretizar.

Nesse caso o contribuinte para reagir contra o próprio zonamento em si, terá que utilizar o meio processual de impugnação de normas regulado no Código do Processo dos Tribunais Administrativos.

De acordo com o disposto na alínea c) do artigo 2.º do CPPT, as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais são de aplicação supletiva ao processo judicial tributário atendendo á sua natureza..

O artigo 46.º, n.º 2 alínea c) do CPTA¹¹⁷, estabelece que os processos cujo objecto sejam a declaração da ilegalidade de uma norma emitida ao abrigo de direito administrativo, neste caso direito fiscal, seguem a acção administrativa especial, regulada pelo Título III do Código, que compreende os artigos 46.º a 96.º.

Na subsecção III do referido Título é regulada a impugnação das normas e declaração de ilegalidade por omissão, artigos 72.º a 77.º.

De acordo com o disposto no artigo 72.º, a impugnação de normas tem por objecto a declaração da ilegalidade das normas emanadas ao abrigo de disposições de direito administrativo (neste caso direito fiscal), por vícios próprios ou derivados da invalidade de actos praticados no âmbito do respectivo procedimento de aprovação.

Como pressuposto da declaração de ilegalidade com força obrigatória geral, estabelece o artigo 73.º do CPTA, que esta pode ser pedida por quem seja prejudicado pela aplicação da norma ou possa previsivelmente vir a sê-lo em momento próximo, desde que a aplicação da norma tenha sido recusada por qualquer tribunal, em três casos concretos, com fundamento na sua ilegalidade.

Daqui se conclui, em nossa opinião, que para que um contribuinte pudesse impugnar a portaria do zonamento, era necessário que já existissem três casos concretos, sobre o mesmo coeficiente de localização, em relação aos quais o tribunal já tivesse recusado a sua aplicação.

Quanto às consequências de uma eventual declaração de ilegalidade com força obrigatória geral, parece-nos que a ocorrer, numa situação limite essa situação, deveria o Tribunal restringir os efeitos dessa ilegalidade apenas ao coeficiente em questão, e reduzindo-

¹¹⁷ O Código do Processo dos Tribunais Administrativos foi aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2004, de acordo com o disposto no artigo 7.º da Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro.

o por exemplo ao mínimo legal (0,40), sob pena de poder lesar gravemente o interesse público com a declaração de ilegalidade de todo o zonamento.

Porém dada a extrema complexidade desta matéria, deixamos por aqui este assunto a quem melhor do que nós poderá se pronunciar sobre esta questão, dado que apenas foi nossa intenção suscitar a pergunta.

4 – Conclusões

A reforma da tributação do património veio introduzir alterações significativas no sistema fiscal português, não só porque completou o programa de reforma inscrito no texto constitucional, mas também porque, ousou alterar diplomas que vinham da reforma da década de 60 do século anterior.

Uma das principais inovações foi a criação de um novo sistema de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, que aproveitando uma grande variedade de contributos anteriores, permitiu estabelecer um sistema potencialmente mais justo e correcto.

Esse novo sistema de determinação do valor dos prédios urbanos passou a ter um efeito importante não só na tributação dinâmica do património como tradicionalmente já se verificava, mas também em sede de tributação do rendimento na qual passou a relevar essencialmente como clausula anti-abuso, como limite mínimo.

Quanto à fórmula de determinação do valor patrimonial tributário, parece-nos que está globalmente bem construída, apesar de algumas lacunas existentes na parte respeitante ao coeficiente de localização e respectivo zonamento.

No que se refere ao zonamento, somos de opinião, que seria bastante conveniente aperfeiçoar o modo como são definidos os coeficientes de localização, de modo a dar uma maior segurança e rigor aos actos de avaliações subsequentes, nomeadamente a fim de evitar possíveis impugnações judiciais das avaliações, ou até eventualmente uma impugnação de normas.

Como o zonamento é um processo dinâmico, existe sempre oportunidade para tal aperfeiçoamento, tendo sempre em vista no horizontal uma justiça fiscal nem sempre fácil de atingir em concreto.

5 - Bibliografia

- **Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 358/92**, in DR, I Série de 26/10/93
- **Anteprojecto de Código das Avaliações 1991**, in CTF n.º 384, Outubro/Dezembro 1996.
- **Associação Portuguesa de Avaliações de Engenharia** – Reflexões sobre um novo Código de Avaliações, in CTF n.º 384, Outubro/Dezembro 1996.
- **Sousa, Jorge Lopes** - Código do Procedimento e Processo Tributário, anotado, Editores Vislis, 4.ª Edição, 2003.
- **Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal** - Relatório, in CCTF n.º 191, Lisboa 2002.
- **Comissão da Reforma da Tributação do Património** – Projecto de Reforma da Tributação do Património, in CCTF n.º 182, Lisboa 1999.
- **Direcção de Serviços de Avaliações/DGCI** – Manual de Avaliação de Prédios Urbanos, Setembro 2004.
- **Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI)** - Relatório Final e anteprojectos, in CCTF n.º 190, Lisboa 2002.
- **Florêncio, Carlos** - Reforma da Tributação do Património e suas implicações nos Impostos sobre o Rendimento, in Fisco n.º 115/116, Setembro de 2004
- **Franco, António Sousa/António Carlos dos Santos** - Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido (Textos Fundamentais da Reforma Fiscal para o Sec. XXI), Livraria Almedina, Coimbra, 1998.
- **Gomes, Nuno Sá** – Considerações em torno da Contribuição Autárquica, CTF n.º 365, Abril/Março de 1992.
 - Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária no sistema fiscal português, in CTF n.º 386, Abril/Junho 1997.
 - Apreciação dos relatórios elaborados pelo GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa, in CTF n.º 386, Abril/Junho 1997.
- **Leitão, Luís Meneses** – A conformidade com a Constituição da nova fórmula de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, in Fisco n.º 113/114, Abril 2004.
- **Nabais, José Casalta** – As bases constitucionais da reforma da tributação do património, in Fisco n.º 111/112, Janeiro de 2004.

- **Porto, Manuel Lopes** – A tributação predial: experiência e perspectivas, in CTF n.º 393, Janeiro/Março de 1999.
- **Proposta de Lei n.º 56/IX**, in Diário da Assembleia da República, II Série, n.º 88, pp. 3595-3617.
- **Relatório do Governo à Assembleia da República nos termos do n.º 1 do art. 31.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março** - Revisão dos Impostos sobre o Património, in CTF n.º 384, Outubro/Dezembro 1996.
- **Pardal, Sidónio** – Gabinete de apoio da Universidade Técnica de Lisboa (GAPTEC) – Contribuição Autárquica, Imposto de Sisa, Sucessões e Doações e Mais-Valias, in CTF n.º 384, Outubro/Dezembro 1996.
- **Pires, José Maria** - NIRIP/DGCI - A actualização de valores patrimoniais na reforma da tributação do património
- **Teixeira, Zélia / Maria Jesus Oliveira**, Instituto de Formação Tributária - Administração-Geral Tributária - Módulo de Contribuição Autárquica, 2001.
- **Valdez, Vasco** – Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património, in CTF n.º 408, Outubro/Dezembro 2002.

Braga, 3 de Fevereiro de 2005

O Autor

Luís Rodrigues Antunes