

**PARTE 7**

CAPÍTULO I

# **A Reforma da Tributação sobre o Imobiliário: Algumas Notas**

CARLOS BAPTISTA LOBO

Professor da Faculdade de Direito da UL

Lobo, Vasques e Associados, Sociedade de Advogados



# A Reforma da Tributação sobre o Imobiliário: Algumas Notas<sup>1</sup>

## 1. O Princípio da Equivalência na Tributação do Imobiliário

O mundo da equivalência ampla tem como limite, actualmente, a própria dimensão planetária. Não é por acaso que um dos temas mais discutidos da actualidade é precisamente o do financiamento dos denominados bens públicos globais<sup>2</sup>, como o ambiente. Vamos direccionar a nossa atenção para a sua vertente mais local.

No mundo de hoje, a vertente local pode coincidir com o território nacional. De facto, enquanto os Estados europeus detêm (aparentemente) a sua soberania fiscal, poderá entender-se que a relação tributária subjacente tem inerente a consequente devolução dos montantes cobrados em utilidades públicas numa perspectiva reflexa e indissociável de um beneficiário em concreto. Esta relação de cidadania implica, igualmente, um grau de equivalência, mas num grau muito amplo e reflexo, insuficiente para sustentar qualquer juízo de propriedade individual ou de direito prestacional à prestação pública.

A tributação, a política de solos e o desenvolvimento económico-social constituem realidades indissociáveis. Revestindo infra-estruturas físicas, o conteúdo relacional torna-se mais tangível, concretizando-se os elementos instrumentais necessários para a divisibilidade da prestação e a identificação do beneficiário.

Constitui tarefa praticamente impossível a definição de uma política de gestão de solos sem a indagação concomitante da sua viabilidade económica e das suas consequências financeiras e fiscais. Por sua vez, atendendo ao relevo das receitas tributárias provenientes da tributação estática e dinâmica do património imobiliário nas suas diversas modalidades (impostos, contribuições especiais e taxas), estas tornam-se essenciais para uma qualquer análise do sistema fiscal nacional, ainda mais num momento em que as transferências decorrentes dos restantes impostos para as autarquias sofrem um significativo constrangimento.

Contudo, a vertente reditícia da actividade urbanística faz esquecer o essencial: o ordenamento urbanístico é, efectivamente, uma das funções essenciais de um crescimento que se pretende sustentável. O sistema fiscal nacional nunca tomou em devida consideração os impostos sobre a propriedade imobiliária e a sua importância para o ordenamento e regulação do mercado fundiário e urbanístico.

Um dos grandes problemas actuais do nosso sistema financeiro (e consequentemente do nosso sistema fiscal) radica precisamente na esquizofrenia conceptual que envolve a generalidade dos impostos e das contribuições relacionadas com a gestão territorial e urbanística.

É curioso que nenhum dos tributos actualmente existente se encontra minimamente conformado com um modelo causal eficiente e justo.

## 2. O IMI (Urbano)

Efectivamente, a Contribuição Autárquica, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, foi unanimemente considerada o «parente pobre» da Reforma Fiscal de 1988/89.

Nesse âmbito, a inovação essencial da Contribuição Autárquica residiu na definição da sua incidência objectiva que englobava o valor patrimonial dos prédios e já não o seu rendimento (artigo 1.º do Código da Contribuição Autárquica)<sup>3</sup>. Todavia, o processo de gestação dos métodos de definição desse valor patrimonial, previstos no n.º 1 do artigo 7.º do Código, foi de tal forma atribulado que o ansiado Código das Avaliações nunca chegou a ver a luz do dia<sup>4</sup>. Tal documento, essencial para a aplicação efectiva da Contribuição Autárquica, nunca foi homologado, questionando-se mesmo se alguma vez foi efectivamente concebido<sup>5</sup>. Por essa razão, e durante todo o seu período de vigência, a Contribuição Autárquica teve de se socorrer das regras do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Industrial Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de Julho de 1963 para a definição

<sup>1</sup> Cf. LOBO, Carlos – *Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo*, Almedina, 2019.

<sup>2</sup> Cf. ARAÚJO, Fernando – *Introdução à Economia*, cit., 2014, p. 580; FERRONI, Marco [editor]; MODY, Ashoka [editor]; MORRISSEY, Oliver; VELDE, Dirk Willem te; HEWITT, Adrian; BARRETT, Scott; SANDLER, Todd. – *International Public Goods: Incentives, Measurement, and Financing (English)*. Washington DC, World Bank, 2002 [disponível em <http://documents.worldbank.org/curated/en/138101468327354525/International-public-goods-incentives-measurement-and-financing>]

<sup>3</sup> MORAIS, Rui – *A Tributação e a Avaliação Prediais: situação e perspectivas em Portugal*, CCRC/OCDE, 1987; Idem, – *Do Código da Contribuição Predial ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*, in 15 anos da Reforma Fiscal de 1988/1898 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Coimbra, Almedina, 2006

<sup>4</sup> Chegou a existir uma autorização legislativa para a aprovação do Código das Avaliações na Lei n.º 2/92, de 9 de Março (LOE/1992). Essa autorização foi, no entanto, julgada inconstitucional por no preceito em causa não se determinar o sentido da autorização (Cf. acórdão do Tribunal Constitucional publicado no Diário da República, 1.ª Série A, de 26 de Janeiro de 2003).

<sup>5</sup> Cf. *Relatório da Comissão de Estudo para a Tributação da Terra e dos seus Rendimentos*, cit., p. 192. Cf.

da sua matéria colectável. O valor patrimonial dos imóveis continuou a ser determinado ou por avaliação cadastral tendo como base o rendimento predial susceptível de ser apurado ou por avaliação directa realizada pelos serviços da Direcção-Geral dos Impostos. Assim, o valor da renda determinava o valor do capital, sendo este sucessivamente actualizado através de factores de correcção, obtendo-se um resultado final totalmente arbitrário e variável consoante o procedimento de avaliação adoptado (directa ou cadastral), a perfeição da matriz predial e o ano da sua realização.

Todas estas distorções ao nível da tributação estática da propriedade imobiliária decorreram da manutenção em vigor de um regime obsoleto e tiveram como efeito a instalação de um elevado nível de injustiça no sistema fiscal. A carga tributária encontrava-se distribuída em termos totalmente equívocos, não obedecendo a qualquer critério de racionalidade fiscal, urbanística ou, numa perspectiva mais ampla, de justiça social.

Perante este estado caótico ao nível da fundamentação do imposto, foram esquecidas algumas referências hodiernas e que orientavam este tipo tributário. A concepção de tributação pela renda permitia alcançar um nível de tributação eficiente, já que o prédio era tributado de acordo com uma «exploração normal» fundiária. Neste quadro, o abandono do solo ou a sua subexploração era efectivamente onerada, alcançando-se um relativo propósito ordenador e incentivador do investimento.

Por sua vez, a tributação dinâmica, corporizada no Imposto Municipal de Sisa, manteve-se inalterada até 2003. Comparativamente à Contribuição Autárquica, as suas distorções eram ainda mais acentuadas, tendo-se estabelecido um costume assente num elevado nível de fraude e evasão, que decorria naturalmente da obsolescência do sistema de tributação. Existiam duas razões para essa situação de extrema iniquidade: em primeiro lugar, na ausência do Código das Avaliações, a matéria colectável era determinada por método autodeclarativo, havendo um interesse comum das partes envolvidas no negócio no sentido da minimização do preço da transacção; em segundo lugar, a administração fiscal nunca se preocupou verdadeiramente em fiscalizar as práticas dos contribuintes neste imposto — só o fazendo curiosamente a partir da data de entrada em vigor do IMT — já que a receita era dos municípios, e estes, por sua vez, não dispoem de quaisquer instrumentos fiscalizadores, satisfaziam-se com a receita apurada.

Em finais de 2002 e no início de 2003, entraram em vigor o IMI e o IMT. Estes dois impostos, que substituíram, respectivamente, a Contribuição Autárquica e o Imposto Municipal de Sisa, tiveram como principal mérito o estabelecimento de critérios objectivos para a determinação do valor patrimonial dos imóveis. No entanto, as filosofias de tributação são exactamente idênticas às dos impostos que revogaram, tendo unicamente ultrapassado o ónus da existência do Código das Avaliações, que foi superado através do estabelecimento de indicadores objectivos de avaliação traduzido no Valor Patrimonial Tributário. Também no campo da tributação da propriedade imobiliária a tentação do legislador na utilização de indicadores de normalidade superou qualquer possibilidade de determinação real e efectiva do valor dos bens.

Todas as restantes alterações ao nível da estrutura dos dois impostos são meramente cosméticas, não influenciando significativamente o sistema de tributação.

Não tendo ocorrido qualquer alteração radical no sistema tributário relativo à propriedade imobiliária, mas unicamente uma redistribuição da carga tributária ao nível do IMI entre proprietários dos imóveis mais antigos e proprietários dos imóveis mais recentes, a verdade é que o sistema mantém os padrões genéticos de ineficiência e de injustiça. Aliás, e atendendo à evolução da receita anual deste imposto (crescimento médio de 12% ao ano) facilmente se poderá antever uma nova (mini) reforma tendo em vista a atenuação do agravamento exponencial da carga tributária a este efeito<sup>6</sup>.

Especialmente grave é a filosofia única de tributação que actualmente conforma o IMI. A este respeito poder-se-ia optar por uma de três vias: i) a via do valor especulativo ou de mercado; ii) a via da equivalência ou do benefício; iii) a via do valor de base territorial.

O IMI e, conseqüentemente, o IMT optaram indiscutivelmente pela primeira via e, nestas circunstâncias, cometem o mesmo erro que já havia sido cometido aquando da Contribuição Autárquica e do Imposto Municipal de Sisa, uma vez que, sendo tipicamente tributos que se deveriam legitimar no princípio da equivalência, fogem totalmente para a vertente da capacidade contributiva.

De facto, e nos termos previstos no seu regime legal, o valor patrimonial tributário dos prédios é determinado com base numa avaliação. Essa avaliação, de acordo com a filosofia de base, deverá aproximar-se do «valor de mercado». Porém, face às especiais características da propriedade imobiliária, a definição do método de avaliação não constitui uma tarefa fácil.

<sup>6</sup> Cf. Ministério das Finanças, *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, 2009, pp. 337 e ss. Aí se refere explicitamente que «a concepção de um modelo de tributação do património imobiliário tem implicações com os regimes do arrendamento urbano, agrícola e florestal, com a legislação relativa aos instrumentos de gestão territorial, que deve integrar a Lei dos Solos, com o sistema de financiamento dos Municípios e com outros diplomas legais cujos conteúdos reclamem uma articulação lógica com a configuração das prerrogativas da propriedade privada deste tipo de bens» [disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRRelatorioGlobal\\_VFFinal.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRRelatorioGlobal_VFFinal.pdf)]

Não é por acaso que a doutrina tem discutido intensamente os termos que deverão definir o valor da propriedade imobiliária<sup>7</sup>. Desde Ricardo, com a introdução do conceito de renda diferencial para a definição do valor da propriedade agrícola<sup>8</sup>, a Walras, com a indexação do preço da propriedade fundiária da renda que ela proporciona e do ritmo previsional do seu crescimento em comparação com o rendimento do capital financeiro<sup>9</sup>, a Hotelling, segundo o qual o preço dos recursos naturais não-renováveis tende a variar proporcionalmente à taxa de juro real, dado que o seu preço presente não é mais do que a representação presente do preço futuro esperado desses recursos em períodos subsequentes<sup>10</sup>, a Marshall, para quem o valor do solo urbano incorporava um custo de oportunidade decorrente da sua utilização agrícola, sendo que o valor da localização, que se adiciona ao valor agrícola decorreria da disposição em pagar por parte dos utilizadores finais, expresso num leilão de potenciais compradores do qual emerge o preço do solo urbano<sup>11</sup>, que múltiplos autores têm discutido, de forma alargada e séria esta questão, que como se vê, é de difícil solução.

Por conseguinte, e por melhores metodologias de avaliação que se adoptem, o valor de mercado é aquele que for alcançado no mercado em concreto. Tudo o resto são meras projecções de valor, suficientes para a orientação do mercado, mas nunca para o substituir. Os gostos subjectivos, o conteúdo finito dos bens imobiliários, a definição jurídica dos direitos inerentes à propriedade concreta, as opções de base à realização do investimento (rendimento ou fruição própria), os critérios de microlocalização (e. g., custos de promoção imobiliária — características do solo e subsolo, a dimensão, a forma, a topografia, o declive, a inserção fundiária no tecido urbano local — características do produto final — conforto, vistas, exposição solar, tipologias, envolvente próxima — e o risco do investimento — estado de conservação, imagem, risco de reabilitação ou construção nova), os critérios de macrolocalização (características intrínsecas da zona envolvente — qualidade ambiental, qualidade e quantidade dos equipamentos urbanos envolventes de suporte à propriedade imobiliária, acessibilidades -, direitos de construção), a fertilidade dos solos e o tipo de clima sem esquecer o ambiente de evolução geral (e. g., fluxos demográficos, ciclo económico, taxas de juro, eficiência administrativa) são alguns dos constrangimentos que dificultam a realização de uma ponderação de valor do bem imóvel, urbano ou rústico.

Ora, o conceito de Valor Patrimonial Tributário previsto no artigo 38.º do CIMI parece esquecer toda esta problemática e vem determinar autoritariamente o valor fiscal do imóvel. Essa determinação é efectuada tomando como base uma série de índices que, aparentemente, visam aproximar o VPT do valor de mercado.

Afastando qualquer pretensão de competência teórica, insusceptível de prossecução por via legislativa, o que o legislador pretendeu com a aprovação da fórmula de VPT constante do IMI foi a redistribuição dos encargos fiscais entre os prédios novos e os prédios antigos.

Quem paga actualmente IMI em Portugal não tem a mínima noção dos custos que as autarquias sustentam com o suporte urbanístico dos imóveis dos particulares. Neste quadro, não existe equivalência ou benefício que sustente a pretensão tributária dos sujeitos activos. É necessário, portanto, que o IMI seja integralmente revisto, tornando-o mais transparente e compreensível. Se os proprietários tiverem essa percepção, como os condóminos têm no seu condomínio, a discussão sobre os limites da tributação será bem mais simples e concreta: a contribuição de cada um dependerá da despesa que for realizada a esse propósito.

Um município com três piscinas terá necessariamente um IMI mais alto do que um outro em que essa infra-estrutura não exista. Esta é a base do princípio da equivalência que regula o postulado da igualdade num imposto como o IMI. E onde entra a redistribuição? Essa é uma questão sensível. Um imposto sobre o património fundamentado na capacidade contributiva e não na equivalência é necessariamente controverso. O que está em causa não é o rendimento do sujeito — que é tributado em sede própria — nem o seu património acumulado. Se cruzarmos capacidade contributiva com tributação do imobiliário, abrir-se-á uma caixa de Pandora. Os problemas irão suceder-se: o património imobiliário não é mais do que rendimento acumulado já tributado (problema da dupla tributação económica); o investimento em imobiliário será tratado de forma diferenciada do investimento mobiliário (discriminação injustificável); o limite da tributação será meramente o confisco e não o recebimento, ainda que meramente reflexo, de utilidades públicas (o que será uma questão quando o nosso Tribunal Constitucional considerou que uma tributação à taxa de 75% não era inconstitucional — o caso da sobretaxa das pensões); será exigido um montante discricionário assente na pretensa capacidade contributiva a quem, no momento concreto, não tiver liquidez disponível

<sup>7</sup> Para uma síntese, Cf. CARVALHO, João Manuel — *Planeamento Urbano e Valor Imobiliário*. Principia, 2005, pp. 42–47

<sup>8</sup> Cf. RICARDO, David — *On the Principles of Political Economy and Taxation*. Cambridge University Press, 1962 (1.ª edição 1817).

<sup>9</sup> Cf. WALRAS, Léon — *Théorie Mathématique du Prix des Terres et de Leur Achat par L'État*. Mémoire à la Société Vaudoise des Sciences Naturelles, Lausanne, 1880.

<sup>10</sup> Cf. HOTELLING, Harold — «The Economics of Exhaustible Resources». In *Journal of Political Economy*, 39,2, 1931, pp.137–175.

<sup>11</sup> Cf. MARSHALL, Alfred — *Principles of Economics*. 8<sup>th</sup> edition. London: Macmillan, 1890.

para sustentar o encargo (ao contrário dos impostos sobre o rendimento ou sobre a despesa, o que poderá levar, numa situação limite, à necessidade de alienação do imóvel para a sustentação do encargo do imposto, corporizando-se uma situação extrema de perda absoluta de bem-estar).

A tributação territorial, uma vez que tem essencialmente numa base de incidência fixa ou imóvel — a propriedade imobiliária —, padece de patologias potenciais ainda mais graves.

A discussão recente sobre a tributação do património imobiliário em Portugal é saudável e enriquecedora. O problema é que todos aparentam ter razão a este respeito: i) quem pretende alargar a base tributária; ii) quem pretende uma legitimação acrescida desta tributação; iii) quem pretende manter a atractividade do investimento imobiliário; iv) quem acha que já paga impostos a mais sobre os seus imóveis; v) quem pretende que os proprietários dos imóveis contribuam de alguma forma para um modelo de redistribuição económica.

Quando todos têm razão, a discussão sobre o modelo de tributação do imobiliário pode adquirir uma particular violência. Neste enquadramento, o melhor será dar um passo atrás e recordar o papel do Estado na ordenação do mercado imobiliário. E aqui temos um primeiro ponto de apoio. Sendo o mercado imobiliário imperfeito, caberá ao Estado a sua regulação de forma a suprir as suas falhas. E que falhas são essas? Entre muitas salientamos a necessidade de prestação de bens públicos de suporte urbanístico, tal como será analisado *infra*. O problema reside na evidente falta de legitimidade na tributação decorrente do enviesamento conceptual subjacente.

Ora, a única forma que temos de ultrapassar estas dificuldades passa pela adopção de um modelo de regulação correctiva do mercado imobiliário face às suas falhas sistémicas. Aqui, a tributação deverá ser uma muleta do mercado. E, neste enquadramento, essa tributação deverá ser mais agravada se a propriedade em causa estiver devoluta (ou não utilizada — função social da propriedade) ou, em caso extremo, em ruína. Nestas situações, a redistribuição poderá entrar em campo, fomentando a colocação de activos no mercado — fomentando a mobilidade de bens escassos e a inacção especulativa — ou interiorizando as exterioridades negativas da existência de prédios degradados nas áreas da sua vizinhança. Este é um modelo redistributivo regulador e fomentador da eficiência no mercado. Então quando é que se perde a razão nesta discussão? Precisamente no ponto em que esquecemos a função reguladora da tributação do património imobiliário e o consideramos referencial de riqueza. Se avançarmos por esse caminho, tudo o que baseia a correcta filosofia da tributação imobiliária cai por terra. Na óptica da eficiência, a lógica da tributação do rendimento acréscimo fica destruída. Na perspectiva da igualdade, é incompreensível um imposto que tribute património imobiliário e não tribute o mobiliário.

Mais uma vez nos colocamos no dilema que os pensadores liberais do século XIX problematizaram. Quando tudo foge, o Estado centrará o seu poder tributário naquilo que fica: trabalhadores dependentes e imobiliário. Neste quadro, de subjugação inevitável, uma protecção constitucional adicional poderá ser considerada necessária.

Neste quadro, no sector fundiário, o princípio da equivalência enquanto concretizador do princípio da igualdade fiscal adquire uma relevância excepcional. Os critérios para a sua aferição serão necessariamente muito mais exigentes do que o que decorre de uma simples enunciação do princípio da capacidade contributiva (*ability to pay*). Perante o impacto que a actividade prestacional pública tem no valor da propriedade, a intensidade contributiva deve ser modulada tendo em consideração esta lógica relacional reflexa e não de acordo com a capacidade contributiva individual do sujeito. Assim, e a título de exemplo, se Bill Gates for proprietário de um T1 com 100 m<sup>2</sup> no centro de Lisboa e, ao lado, existir um palácio com 2000 m<sup>2</sup>, propriedade de um marquês falido, a imposição do encargo devido pela detenção da propriedade deverá atender aos benefícios diferenciados que as duas propriedades obtêm da actividade prestativa pública e não da capacidade contributiva individual dos sujeitos passivos. E, neste caso, a propriedade do marquês deveria, obviamente, ser bastante mais onerada comparativamente com o T1 do homem com a maior capacidade contributiva do mundo.

Tal não significa que a capacidade contributiva deva ser totalmente ignorada neste juízo. De facto, já demonstrámos que os limites extremos são aplicáveis (proibição do excesso e salvaguarda do mínimo de existência). Por outro lado, existe ainda a possibilidade de tributação pelo valor de renda normal que uma utilização mediamente eficiente do solo permitiria obter. Esta tributação — do tipo valor de base fundiário — possibilitaria, numa perspectiva de eficiência, promover a utilização eficiente do solo, onerando comportamentos especulativos de expectativa ou, numa configuração agravada — por via da incorporação das externalidades negativas em presença —, tributar de forma agravada prédios em ruínas desocupados ou terrenos em abandono total<sup>12</sup>.

Neste contexto, é essencial que o legislador ordinário respeite integralmente o comando orientador da política fiscal a este propósito que consta da Lei de Bases Gerais das Políticas Públicas de Solos, de Ordenamento do

<sup>12</sup> Esta tributação agravada ficaria integralmente legitimada na existência de mercados de arrendamento urbano e rural eficientes que retirariam qualquer justificação a este tipo de comportamentos.

Território e do Urbanismo, que no n.º 1 do seu artigo 63.º refere explicitamente que: «a tributação do património imobiliário urbano respeita o princípio da equivalência ou do benefício, atendendo ao investimento realizado em habitação com fins sociais, infraestruturas territoriais, equipamentos de utilização colectiva, acções de regeneração e reabilitação urbana, preservação e qualificação ambientais [...]».

O mandamento desta lei de valor reforçado é claro. Não se pretendendo colocar em causa a legitimidade do IMI, esta norma obriga a uma ponderação futura dos propósitos essenciais de regulação urbanística na sua filosofia de base. Porém, vinculará já quaisquer dúvidas interpretativas a este propósito, nomeadamente em sede de definição de taxas de impostos e definições de matéria colectável.

O princípio da equivalência prevalece, assim, sobre o princípio da capacidade contributiva (na óptica patrimonial). Esta é a conclusão teórica, que coincide com o mandamento legal. É, portanto, essencial que se ampliem as capacidades dos municípios na definição do encargo tributário correspondente, numa perspectiva de equivalência funcional, permitindo a modulação do encargo contributivo ao do que efectivamente os seus munícipes (identificados numa óptica de grupo) beneficiam em sede de utilidades indivisíveis individualmente, mas divisíveis na perspectiva do grupo, prestadas pelo município. Assim, a lógica do benefício ou da equivalência, que se encontra parcialmente ignorada, deverá, a prazo, adquirir a preponderância.

Não se poderá esquecer, ainda, que existe toda uma multiplicidade de tributos susceptíveis de aplicação à actividade urbanística e que têm sido totalmente ignorados, quer pela doutrina, quer pelas instâncias políticas. É o caso das diversas taxas de urbanização e de contribuição para a construção de infra-estruturas urbanísticas e das diversas contribuições especiais *stricto sensu* vigentes.

Neste nível, encontramos relações tributárias subjacentes à prestação específica de utilidades urbanísticas e que, por essa via, valorizam a propriedade imobiliária. Neste caso, que se suporta na geração de mais-valias reflexas por parte dos organismos públicos, será credor do imposto (*in casu*, uma contribuição especial) a entidade que prestar utilidades urbanísticas de suporte à propriedade imobiliária privada. Assim, na lógica constitucional portuguesa, e nos termos do princípio da descentralização, detendo as autarquias locais, principalmente os municípios, as competências de construção, manutenção e amortização de equipamentos e da prestação de serviços de apoio urbanísticos, será uma consequência natural a sua qualificação enquanto sujeito tributário activo nos termos da Lei das Finanças Locais.

O sujeito tributário passivo será o proprietário do bem imóvel beneficiário das prestações urbanísticas públicas. A intensidade da tributação deverá depender não da sua capacidade contributiva geral, mas sim do benefício que a sua propriedade obtém da actividade prestativa pública — óptica do benefício. Adoptando uma outra perspectiva — a óptica do custo — a contribuição do proprietário do imóvel dependerá da quota-parte de custos decorrentes da actividade urbanística que lhe competirão atendendo às características físicas da sua propriedade.

É nesta perspectiva abrangente e global que deverá ser entendido o sistema tributário urbanístico municipal. O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) deverá assentar numa lógica de equivalência ampla, constituindo-se, além de imposto regulador geral na perspectiva do valor de base fundiário, como uma «Contribuição de Condomínio»<sup>13</sup>, tendo em vista a repartição dos custos sustentados com utilidades fornecidas a proprietários imobiliários daquela zona (o «clube») a beneficiários individualmente indeterminados, mas identificáveis no seio desse «clube». Os proprietários dos imóveis constituem-se como sujeitos passivos, sustentando a este título todos os custos com a manutenção e amortização de infra-estruturas existentes ou com a criação de novas utilidades que beneficiam o clube com destinatário determinado ou determinável nesse seio<sup>14</sup>. O seu dever contributivo será definido pela sua «permilagem» determinada pelo VPT considerando o valor total da área de cálculo.

Um sistema com esta configuração colocaria, invariavelmente, o IMI no campo da equivalência, cumprindo os mandamentos teóricos, dogmáticos e, pasme-se, os legais constantes da Lei de Bases de Políticas Públicas de Solos, do Ordenamento do Território e do Urbanismo, aumentando exponencialmente a sua legitimidade e transparência (ainda mais quando nos encontramos no alvor da introdução do novo SNC-AP e da Reforma das Finanças Públicas), evitando-se discussões sobre a sua inserção como Imposto sobre o Património (que não é!), e decorrentes controvérsias: i) dupla tributação do rendimento (imóvel é rendimento aplicado); ii) desigualdade perante a não tributação de capitais móveis; iii) efeito distorcivo decorrente da inexistência de liquidez para o pagamento da prestação tributária, originando situações de «fardo excessivo».

A configuração do IMI enquanto «contribuição do condomínio alargado» correspondente ao clube municipal é totalmente coincidente com a sua natureza enquanto imposto local. Um imposto sobre o património, logo, baseado

<sup>13</sup> Só assim se justificam os poderes de determinação das taxas do imposto pelas Assembleias Municipais. Um município que pretenda fornecer e manter infra-estruturas gerais de boa qualidade deverá aplicar uma taxa superior. Pelo contrário, um município que pretenda manter a taxa mais reduzida não poderá prestar o mesmo tipo de utilidades.

<sup>14</sup> Por sua vez, os Impostos sobre o Rendimento (IRS e IRC) tributarão as mais-valias imobiliárias realizadas e os rendimentos prediais, de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

no princípio da capacidade contributiva, terá invariavelmente um âmbito nacional: esse é o local de exercício das decisões de redistribuição. E esse lugar foi curiosamente ocupado pelo denominado «adicional do IMI», tributo esse totalmente desalinhado com qualquer preocupação de eficiência ou de redistribuição e, conseqüentemente, inconstitucional.

### 3. IMI (rústico)

O sistema actual do IMI rústico é, igualmente, avesso ao princípio da eficiência e da igualdade, resultando de uma paralisação legislativa ante uma economia em mudança. Por outras palavras, o actual IMI rústico constitui um instrumento tributário do século XVIII em pleno século XXI.

O mesmo se diga relativamente à lógica, actualmente adormecida, do valor de base territorial. Esta lógica é essencial para a concretização de modelos de desenvolvimento económico, por via do fornecimento de incentivos à utilização eficiente dos recursos, premiando utilizações eficientes e penalizando o abandono e a subexploração fundiária no campo agrícola, florestal e urbano<sup>15</sup>.

Historicamente, Portugal é um país com fortes raízes agrícolas e, não há muito tempo, uma grande percentagem da população exercia actividades de exploração primária. Com o desenvolvimento dos sectores secundário e terciário e com a renovação de gerações que, naturalmente, têm interesses diferentes dos seus antecessores, a actividade agrícola tem vindo a ser vítima de um gradual desinteresse e desinvestimento (veja-se o caso da actividade silvícola em que grassa o abandono). Uma política fiscal eficiente e justa é, portanto, essencial.

A reforma do IMI rústico consubstancia uma das medidas legislativas com maior potencial de impacto na aceleração das dinâmicas e das iniciativas de investimento e gestão florestal que se pretende promover.

A necessidade de proceder à reforma do Código do IMI, no que se refere aos prédios rústicos, decorre do divórcio das atuais regras face ao determinado nas condicionantes dos instrumentos de ordenamento do território, bem como, das disparidades que resultam na avaliação dos prédios face aos seus valores de rendimento e de mercado. Numa outra perspectiva, visa responder à necessidade de proceder a uma rápida reavaliação geral dos prédios rústicos, da qual resulte uma aplicação justa e equitativa do seu valor, com critérios simples e aplicáveis em todo o País. Deste modo, pretende-se contribuir para a acelerar a identificação cadastral dos prédios e conseqüente atualização do registo predial, tornando-se o instrumento fundamental para incorporar as actividades rurais na economia real.

Uma revisão do IMI rústico neste sentido, com a inerente atualização cadastral e do registo predial, terá um efeito dinamizador muito relevante na agilização dos mercados fundiários e da disponibilização da terra para as ocupações e usos que os planos determinam como mais ajustados ao interesse público e dos seus proprietários em geral.

A Lei de Bases Gerais da Política Pública de Solos, de Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de Maio vem esclarecer definitivamente quando no .º 2 do artigo 63.º refere explicitamente que a *“tributação do património imobiliário rústico respeita o princípio da capacidade contributiva, tomando em consideração o rendimento fundiário decorrente de uma utilização eficiente do solo e promovendo o efectivo aproveitamento do mesmo”*.

A tributação em sede de IMI sobre os prédios rústicos assenta numa base de VPT destes prédios o qual pode igualmente ser apurado com referência ao *“rendimento real ou presumido do prédio”*. Como tal, os prédios com melhor construção, melhor conservados e com mais rendimento fundiário têm, à partida, uma carga de imposto superior. O método perfilhado pelo Código do IMI para o apuramento do VPT dos prédios rústicos assenta assim numa ótica de rendimento, cuja adoção remonta ao Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola<sup>16</sup>. Neste quadro, solos com melhor aptidão agrícola ou florestal deverão contribuir mais do que solos com menor aptidão.

A agilização dos processos fundiários é, como alertamos atrás, um dos factores mais relevantes para a viabilização económica do investimento e da gestão florestal e a retoma do desejado crescimento da floresta e do uso ajustado dos demais espaços florestais.

Para o que ora nos importa, é, assim, fundamental a noção de prédio rústico. Segundo o artigo 3.º do Código do IMI, são prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como

<sup>15</sup> Neste sentido, e ao contrário dos princípios que norteiam o conceito de Valor Patrimonial Tributário, é urgente a instituição do denominado Valor de Base Territorial. É essencial estabilizar a base de tributação patrimonial imobiliária. Tal só é possível se a tributação incidir sobre o valor intrínseco do solo, independentemente de qualquer transformação, melhoramentos ou benfeitorias. Este conceito é totalmente neutro, dependendo unicamente do terreno fundiário, considerando a sua dimensão, localização, usos, desenvolvimentos e utilizações autorizadas. Assim, não contempla no seu âmbito qualquer valor resultante dos desenvolvimentos promovidos pelo proprietário e cujos rendimentos serão abrangidos pelos impostos sobre o rendimento. O Valor de Base Territorial assenta, portanto, num princípio do benefício ou da equivalência alargado tomando em consideração um conceito social de propriedade. A sua aplicação permitiria uma regulação efectiva do mercado imobiliário, desmotivando a detenção de propriedades devolutas, subexploradas ou em mau estado de conservação.

<sup>16</sup> Aprovados pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de julho de 1963.

terrenos para construção [Cf. Artigo 6.º, n.º 3], desde que:

- Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares [Cf. artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRS];
- Não tendo a afectação indicada imediatamente antes, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor [Cf. artigo 3.º, n.º 1];
- Por força de disposição legal aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação, considerando-se como 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 50 metros do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 metros da última edificação, no sentido dos arruamentos [Cf. artigo 3.º, n.º 2 e n.º 4];
- Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos anteriormente referidos [Cf. artigo 3.º, n.º 3, alínea a)];
- As águas e plantações nas situações acima mencionadas [Cf. artigo 3.º, n.º 3, alínea b)].<sup>17</sup>

No que respeita às regras relativas ao aspecto quantitativo e valorativo destes prédios rústicos para efeitos de tributação do IMI, as mesmas estão estabelecidas no artigo 17.º, n.º 1, do Código do IMI. Assim, «relativamente aos prédios rústicos, o valor patrimonial tributário corresponde, segundo o art. 17.º do CIMI, ao produto do seu rendimento fundiário pelo factor 20, rendimento fundiário que, por seu lado, corresponde ao saldo de uma conta de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos da exploração»<sup>18</sup>.

No que concerne a reforma da tributação dos impostos sobre o Património recentemente proposta no contexto da actual Reforma do Sector Florestal, são introduzidas alterações ao regime do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo (IS). Estranhamente, o IMI não seria considerado na estruturação da Reforma, não obstante se entender a significativa relevância do mesmo. A tributação em sede de IMI sobre os prédios rústicos assenta numa base de VPT destes prédios, que pode igualmente ser apurado com referência ao «rendimento real ou presumido do prédio».

Como tal, os prédios com melhor construção, mais bem conservados e com mais rendimento fundiário têm, à partida, uma carga de imposto superior. O método perfilhado pelo Código do IMI para o apuramento do VPT dos prédios rústicos baseia-se assim numa óptica de rendimento, cuja adopção remonta ao Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola<sup>19</sup>.

A tragédia é inevitável:

- i) A inexistência de cadastro impede a correcta definição do sujeito passivo e a efectiva determinação da matéria colectável;
- ii) O valor patrimonial tributário aumenta em função da utilização efectiva do solo, diminuindo à medida do seu abandono, o que desincentiva a produção e fomenta a expectância;
- iii) Quem arrenda ou cede a exploração a outrem é penalizado fiscalmente tendo em consideração a metodologia de tributação da renda.
- iv) Quem não explora tem um tratamento fiscal privilegiado.
- v) A aplicação sintética do método do arrendamento gera uma inequívoca identidade com o Imposto sobre o Rendimento Pessoal. Efectivamente, o conceito de VPT rústico consiste precisamente numa metodologia simplificada de determinação do lucro real de exploração.
- vi) Os conceitos utilizados são próprios do século XIX, esquecendo as novas possibilidades na definição dos valores agrícolas;
- vii) O regime florestal, pelo seu ciclo produtivo, não é eficientemente acolhido pela actual lógica do IMI.

O modelo de incentivo está totalmente invertido. O actual apuramento do VPT dos prédios rústicos constitui um desincentivo quanto à prossecução de actividades agrícolas e/ou florestais, uma vez que o respectivo apuramento leva a que os terrenos com maior margem operacional tenham um VPT superior, do qual resulta uma maior carga fiscal em sede de IMI.

Ora, tal contribui para uma desoneração (e até desresponsabilização), por parte dos titulares de prédios rústicos, facilitando situações de abandono e mau estado de conservação. Numa lógica de «custo de oportunidade», tal diminui a potencialidade de tais prédios rústicos poderem ser usados para obter rendimentos quer agrícolas, quer

<sup>17</sup> Cf. PIRES, Manuel; PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2017, ob. cit., pp. 737–738.

<sup>18</sup> Cf. NABAIS, Casalta – *«Direito Fiscal»*. 10.ª ed. Coimbra: Almedina, 2017, ob. cit., p. 572.

<sup>19</sup> Aprovados pelo Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de Julho de 1963.

de outra natureza, uma vez que a sua não disponibilidade não é onerada.

Esta é a total negação do modelo de exploração eficiente de um recurso comum com a tipologia do solo.

É imprescindível uma total inversão de política fiscal a este respeito. O incentivo deve apoiar-se na exploração eficiente do solo. O desincentivo no seu abandono.

Com efeito, desde sempre foram utilizados «critérios de avaliação dos prédios rústicos em função dos seus graus de produtividade [...] e dos rendimentos por cada qualidade e classe referidos a um hectare de terreno ou a uma única árvore»<sup>20</sup>, porquanto tal constitui um princípio regulatório de base.

Desta forma, «o conjunto de factores e de coeficientes considerados na avaliação fiscal clássica é equacionado na perspectiva da determinação do valor de rendimento do prédio e, em resultado deste critério, prédios idênticos ao nível da sua dimensão, localização e direitos de construção e de utilização podem ter valores fiscais significativamente diferentes caso um esteja em estado de degradação e de abandono (valor fiscal reduzido) e o outro esteja em bom estado de conservação e em normal fruição (valor fiscal mais elevado)»<sup>21</sup>.

Ora, ao contrário do que acontece com outros bens, o solo não pode ser visto como uma «manifestação de riqueza», mas como um recurso comum que importa explorar de forma eficiente. Assim, e no que respeita às empresas agrícolas e florestais que investem na sua propriedade, ao nível da respectiva construção, conservação e posterior exploração, a tributação em sede de IMI deveria adoptar uma lógica de incremento da eficiência económica.

Simultaneamente, nos casos em que exista uma «clara situação de ruína ou abandono da propriedade»<sup>22</sup>, a tributação em sede de IMI sofreria um agravamento. Entende-se que, em sentido convergente ao que atrás se referiu, deveria configurar-se uma nova lógica de apuramento do VPT dos prédios rústicos, que deveria assentar num modelo que permitisse recompensar os produtores e/ou agricultores que melhor utilizassem os seus prédios rústicos, e «penalizar» aqueles titulares que procedem ao seu abandono e má conservação, não retirando proveitos dos terrenos.

Desta forma, entende-se que o legislador deveria beneficiar os produtores individuais ou as empresas florestais ou agrícolas, rejeitando-se o sentido do regime actual, uma vez que, quanto mais um determinado proprietário investir na sua propriedade, mais o valor do VPT sobe, o que se revela um contra-senso, e despromove o desenvolvimento e o incentivo a produzir.

Assim, a esquematização e ideologia do IMI rústico deveriam ser totalmente reconfiguradas e modeladas, beneficiando os produtores que obtêm um maior rendimento das suas terras em relação àqueles que não produzem ou têm as suas terras abandonadas. A reconfiguração do IMI apenas será possível caso sejam dados passos largos quanto à sistematização cadastral das terras.

Deste modo, seria mais fácil controlar quer os mecanismos de cobrança do imposto, quer a identificação dos respectivos proprietários. Em relação às terras que se encontram abandonadas, o aumento de IMI para as mesmas poderá ser favorável para os seus proprietários, na medida em que acabaria por promover a alteração de comportamentos.

Por outras palavras, um proprietário, mesmo que não produza nada nas suas terras, o que acarretará uma maior cobrança de imposto, poderá obter um benefício do mesmo, caso opte por arrendar os seus prédios a outros proprietários, de forma a rentabilizar ao máximo a propriedade.

A tributação em sede de IMI sobre os prédios rústicos assenta numa base de VPT destes prédios o qual pode igualmente ser apurado com referência ao “*rendimento real ou presumido do prédio*”. Como tal, os prédios com melhor construção, melhor conservados e com mais rendimento fundiário têm, à partida, uma carga de imposto superior. O método perfilhado pelo Código do IMI para o apuramento do VPT dos prédios rústicos assenta assim numa ótica de rendimento, cuja adoção remonta ao Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola<sup>23</sup>. Neste quadro, solos com melhor aptidão agrícola ou florestal deverão contribuir mais do que solos com menor aptidão.

A este respeito, salientamos os aspetos essenciais a serem assegurados com a reforma do IMI rústico, enquanto modelo preferencial defendido pelas entidades representativas do setor:

- “o valor patrimonial tributário dos prédios deverá ser calculado em função do valor de rendimento potencial do uso da terra (e não em função do seu uso atual e das culturas ainda aí instaladas como o atual Código do IMI prevê)”. A concretização dos fatores a ter em conta assentará naturalmente na realização dos respetivos ensaios, pelos quais se permita uma avaliação quantitativa quanto ao impacto na receita fiscal e garantia de justiça fiscal no modelo.

<sup>20</sup> Cf. *Revisão dos Impostos sobre o Património*, Coordenação de Sidónio Pardal, ob. cit., p. 94.

<sup>21</sup> Cf. *Tributação do Património, Relatório Final*, Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, Setembro 2009, p. 7 [disponível em [http://www.sidoniopardal.com/0\\_relatoriofinalsubgrupo3.pdf](http://www.sidoniopardal.com/0_relatoriofinalsubgrupo3.pdf)]

<sup>22</sup> Cf. «*Revisão dos Impostos sobre o Património*», Coordenação de Sidónio Pardal, ob. cit., p. 134.

<sup>23</sup> Aprovados pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de julho de 1963.

- Previsão de isenção ou quase total redução do imposto para quem faça a gestão da terra ou quem a disponibilize para arrendamento, através das formas previstas na lei.
- Agravamento do IMI inerente aos prédios rústicos em estado de não uso e gestão, agroflorestal ou ambiental, de acordo com os instrumentos de ordenamento territorial, ficando estes sujeitos a uma coleta mínima (o que corresponde a estender as todos os solos rurais o que a Lei n.º 21/2006, de 23 de junho estipulou para os prédios rústicos em áreas florestais)”.<sup>24</sup>

A aplicação conjunta destes princípios contribuirá para uma acelerada identificação cadastral dos prédios, bem como, para “induzir uma dinâmica de disponibilização de terras subaproveitadas ou abandonadas, que as explorações em expansão, os produtores ou investidores florestais (ativos) poderão aproveitar, trazendo assim um conjunto de contributos estimuladores para a gestão rural e para a minimização de riscos”<sup>24</sup>.

O modelo proposto pelo ISA contém os elementos necessários para proceder a essa avaliação preliminar, estabelecendo-se um valor patrimonial médio em função da tipologia de solos prevalecente numa freguesia (a unidade de agregação das cadernetas prediais).

Entende-se que, em sentido convergente ao que atrás se referiu, deveria configurar-se uma nova lógica de apuramento do VPT dos prédios rústicos, que deveria assentar num modelo que permitisse recompensar os produtores e/ou agricultores, que melhor utilizassem os seus prédios rústicos, e “penalizar” aqueles titulares que procedem ao seu abandono e má conservação, não retirando proveitos dos terrenos.

Em relação às terras que se encontram abandonadas, o aumento de IMI para as mesmas poderá ser favorável para os seus proprietários, na medida em que acabaria por promover a alteração de comportamentos reduzindo os riscos e os efeitos externos prejudiciais (e.g. incêndios). Por outras palavras, um proprietário, mesmo que não produza nada nas suas terras, o que acarretará uma maior cobrança de imposto, poderá obter um benefício do mesmo, caso opte por arrendar os seus prédios a outros proprietários, de forma a rentabilizar ao máximo a propriedade.

A fórmula de cálculo poderia ter a seguinte composição:

$$VT = RF * R_{r/m^2} = (RB - EE) * R_{r/m^2}$$

VT	—	Valor	Tributável
RF	—	Rendimento	fundiário
RB	—	Rendimento	bruto
EE	—	Encargos com a	exploração
$R_{r/m^2}$	—	Rácio rendimento	por m <sup>2</sup>

Só assim o legislador ordinário cumpriria o mandamento que consta da Lei de Bases das Políticas Públicas de Solos, do Ordenamento do Território e do Urbanismo, que, no n.º 2 do artigo 63.º refere explicitamente que: «a tributação do património imobiliário rústico respeita o princípio da capacidade contributiva, tomando em consideração o rendimento fundiário decorrente de uma utilização eficiente do solo e promovendo o efectivo aproveitamento do mesmo». Assim, a referência ao princípio da capacidade contributiva legitima o acesso ao critério de avaliação com base no rendimento, no entanto, com a obrigação de um modelo de incentivo à utilização óptimo do recurso comum que, actualmente, não existe.

Ora, não obstante a recente opção política quanto ao Banco de Terras, consideramos dever manter expresso o nosso entendimento no sentido de incentivar ao nível fiscal a disponibilização de terras. Assim, justifica-se a introdução de uma dedução do IMI, caso se disponibilizasse o prédio rústico para arrendamento ou para a inclusão em Bolsa de Terras, conforme já prevê a Lei n.º 63/2012, de 10 de Dezembro<sup>25</sup>.

Através do modelo proposto, apenas seriam penalizados terrenos com vocação produtiva, não explorados e não disponibilizados para arrendamento ou Bolsa de Terras, não se afectando solos pretensamente não produtivos (mas que o poderiam ser eventualmente usando uma qualquer nova tecnologia).

É neste contexto que se entende dever ser implementado um modelo de tributação que efetivamente considere a potencialidade económica das propriedades rústicas, contemplando as seguintes características adicionais:

<sup>24</sup> Cfr. SARMENTO DE BEIRES, Rodrigo (2013), “O Cadastro e a Propriedade Rústica em Portugal”, p. 219.

<sup>25</sup> Disponível para consulta em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/190576/details/normal?q=Lei+n.%C2%BA%2063%2F2012%2C%20de+10+de+dezembro>

### **i) Dedução dos montantes pagos a título de IMI em sede de IRS e IRC**

A reformulação da proposta de tributação dos prédios rústicos em sede de IMI, assente numa lógica de incentivo à exploração agroflorestal, determina uma compreensível articulação em sede de IRS e IRC.

Recorde-se que o IMI rústico assenta numa ótica intensamente assente na lógica do rendimento, torna-se necessário conciliar estas orientações, desde logo, com o princípio da unicidade em sede de Impostos sobre o Rendimento.

A título de exemplo, poderá ser proposto um abatimento à matéria coletável em sede de IRS e de IRC, na esfera daqueles proprietários rurais, dos montantes pagos em sede de IMI rústico. Neste quadro conceptual, quem produz e paga impostos sobre o rendimento não será penalizado em sede de IMI. Ao invés, quem não produz (bens ou serviços comercializáveis ou ambientais, gerindo a terra), terá de pagar o IMI, não beneficiando da dedução em sede de impostos sobre o rendimento.

Ao nível dos produtores de menor dimensão, será habitual que a gestão da produção gere prejuízos durante vários anos consecutivos, para só mais tarde gerar lucro (ou, por vezes, nem gerar, em face da insuficiente diluição dos elevados custos da manutenção das terras).

Nas referidas situações, propõe-se a possibilidade de concessão do direito de reporte da dedução à coleta durante um prazo mais ou menos extenso, a definir em função dos ciclos de produção.

### **ii) Criação de isenções a quem disponibilizasse terras para Bolsa de Terras ou Arrendamento**

No que em concreto respeita à possibilidade legal de disponibilização de terras por parte de proprietários que não tenham condições de explorar o seu terreno, salienta-se o disposto na Lei n.º 63/2012, de 10 de dezembro.

Nos termos do referido diploma, encontra-se previsto um conjunto de benefícios fiscais aplicáveis à utilização das terras agrícolas, florestais e silvopastoris e à dinamização da “Bolsa de Terras”. Para o efeito, o n.º 1 do artigo 2.º prevê especificamente a redução obrigatória entre 50% a 100% da taxa de IMI aplicável a prédios rústicos (alínea a) do n.º 1 do artigo 112.º do Código do IMI) que estejam a ser utilizados para fins agrícolas, florestais ou silvopastoris. Acresce que o n.º 1 do artigo 3.º prevê a mesma redução da taxa de IMI para prédios rústicos que sejam disponibilizados na bolsa de terras nos termos da lei que cria a «Bolsa de terras». Nos termos do n.º 2 do presente artigo, este benefício fiscal «é de carácter automático, operando mediante comunicação anual da disponibilização do prédio na bolsa de terras por referência a 31 de dezembro, a efetuar pela entidade gestora da bolsa de terras à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao final do mês de fevereiro de cada ano».

Através do modelo proposto, apenas seriam penalizados terrenos com vocação produtiva, não explorados e não disponibilizados para arrendamento ou Bolsa de Terras.

### **iii) Elaboração do cadastro predial rústico**

Neste quadro, a elaboração do cadastro predial pode ser realizada por via da sobreposição sucessiva das diversas fontes de informação disponíveis (matrizes, digitalização, IFAP, BUPI, e outras) mas igualmente pelo próprio sujeito passivo que terá todo o interesse em afinar a sua tributação à apetência produtiva concreta da sua parcela. Assim, fixando-se a taxa do imposto em função do valor médio da freguesia, o sujeito passivo que veja que a sua parcela tem limitações produtivas (vertentes, solo de inferior qualidade, servidões) poderá solicitar a consideração das mesmas por via da delimitação geométrica do polígono da sua propriedade, em interface gráfico adequado (desenhe a sua propriedade) ou através de um app especial de delimitação de extremas por via da definição do coordenadas (geocatching cadastral), o que permitiria acelerar exponencialmente o modelo do BUPI.

Num primeiro momento tal aplicar-se-ia às propriedades com uma área em caderneta superior a 50 hectares, e sequencialmente às restantes de uma forma progressiva atenta a dimensão das parcelas.

## **4. IMT**

No respeitante ao IMT, sucessor ineludível do Imposto Municipal de Sisa, deve referir-se que os elementos de irracionalidade então existentes mantêm-se actualmente em toda a sua plenitude. Efectivamente, a viscosidade do mercado imobiliário não permite a introdução de elementos de distorção adicionais no processo decisório. A mobilidade dos factores, essencial para uma concorrência que se pretende perfeita, ou aproximada, é liminarmente prejudicada por um encargo adicional criador de uma sobrecarga tributária excessiva (*excess burden*) e de perdas absolutas de bem-estar (*deadweight losses*).

Esta falência deveu-se, claramente, à total ignorância dogmática sobre a causa e a finalidade do tributo que, infelizmente, ainda hoje se mantém. Assim, a expressão do actual Secretário-geral das Nações Unidas mantém a sua acuidade: «a Sisa (IMT) é o imposto mais estúpido do Mundo».

Neste prisma, um imposto sobre transacções imobiliárias deveria consistir num imposto de registo como é o Imposto do Selo, servindo para financiar aquilo para o qual foi criado e nunca concretizado: o cadastro territorial.

De facto, chega a ser irónico: o imposto que deveria servir para financiar o cadastro territorial foi criado num modelo de total sobrecarga tributária, que no limite ultrapassou em 500% (quando era aplicável a taxa de 10%) uma taxa eficiente de 2%. Apesar disso, nem assim se procedeu à concretização do cadastro, que é o grau 0 de uma regulação territorial.

Importa salientar a deficiente e incompleta base cadastral dos prédios rústicos, impondo o desconhecimento quer das autoridades nacionais, quer dos eventuais interessados na sua disponibilização ou arrendamento, dos proprietários dos prédios rústicos e das suas dimensões em concreto. Actualmente, somente cerca de dois milhões de prédios rústicos, totalizando 12% do total de prédios rústicos a nível nacional, estão identificados nas operações cadastrais realizadas<sup>26</sup>. Contudo, e conforme salientam as entidades representativas do sector, os prédios cadastrados concentram-se, na grande maioria, em zonas de latifúndio, situadas na metade sul do país, sendo escassos nas zonas de propriedade dispersa e pequena, ou seja, onde o cadastro é mais necessário. A falta de um sistema cadastral da estrutura fundiária impede o desenvolvimento de uma qualquer política regulatória.

Assim, o regime financeiro do ordenamento do território e do urbanismo deve garantir que as relações entre o sistema tributário e a actividade urbanística excedem a dimensão puramente reditícia. Uma política urbanística equilibrada e justa depende de uma infra-estrutura financeira eficiente e equitativa. Sem recursos financeiros públicos não se torna possível o desenvolvimento urbanístico das colectividades; sem uma tributação do património imobiliário equitativa acentuar-se-ão as desigualdades sociais; sem a redistribuição equitativa dos custos e dos benefícios dos instrumentos de planeamento entre os particulares afectados, uma política urbanística será inevitavelmente injusta e propiciadora de actividades especulativas; sem uma redistribuição perequativa dos encargos resultantes da existência de áreas de reserva ou de protecção situadas em determinadas áreas territoriais entre todos os municípios acentuar-se-ão as assimetrias regionais, colocando-se em causa a coesão socioeconómica no território nacional. O urbanismo tem, pois, uma vertente financeira importante, que não pode ser ignorada nem analisada parcial ou sectorialmente.

A aprovação do IMI e do IMT deverá ser tomada como uma simples parcela (inacabada) de um edifício em construção. E, note-se, o legislador fiscal não é livre nas opções a tomar. O mercado urbanístico é fértil em incapacidades genéticas, nomeadamente ao nível das exterioridades, competindo ao decisor financeiro a sua correcção. Por outro lado, as limitações administrativas podem ser fonte de entorses ao mercado que, no caso de não serem devidamente compensadas, poderão gerar injustiças redistributivas, sobrecarga urbanística e propensão para o desenvolvimento de actividades especulativas. Compete ao regime financeiro do solo construir um enquadramento de princípios que obstem a esta situação e auxiliem o legislador fiscal ordinário na construção futura dos impostos. Efectivamente, não se pode exigir à Administração Fiscal que tome consciência por si dos problemas de ordenamento fundiário. Um enquadramento mais vasto, transversal e compreensivo é fundamental para a concretização de um ordenamento fundiário e urbanístico eficiente.

Aliás, mesmo impostos que assentam tradicionalmente na óptica estrita da capacidade contributiva têm vindo a sofrer evoluções recentes que os aproximam cada vez mais da perspectiva da equivalência. Referimo-nos expressamente ao IRS, e à participação variável a favor dos municípios e, numa intensidade superior, à derrama municipal.

---

<sup>26</sup> Cf. Resolução do Conselho de Ministros n.º 56/2012, de 5 de Julho.