



ASSOCIAÇÃO NACIONAL
**MUNICÍPIOS
PORTUGUESES**

AV. MARNOCO E SOUSA, 52
3004-511 COIMBRA
TEL: 239 404 434
FAX: 239 701 760 / 862
E-MAIL: ANMP@ANMP.PT
PESSOA COLECTIVA DE
UTILIDADE PÚBLICA
D. R. IIª SÉRIE Nº 276 DE 30.11.85
NIF: 501 627 413

Ex.mo Senhor
Presidente da Comissão Parlamentar de
Orçamento, Finanças e Administração
Pública
Assembleia da República
Palácio de São Bento
1249 – 068 LISBOA

OF_787_2012_PB

29/06/2012

“Projecto – Altera o Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que procede à reforma da tributação do património simultaneamente, precisando o tempo e o modo de fixação pelo Governo da percentagem de receitas do IMI, decorrentes da realização da avaliação geral dos prédios urbano.”

Excelência

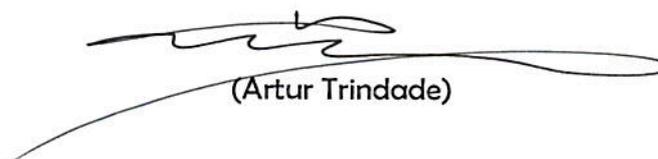
Recebeu a Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP), de V.Ex.ª, o Projecto de Lei n.º 250/XII/1.ª-PCP, relativo ao assunto referido em epígrafe, solicitando o parecer desta Associação.

Tenho o prazer de remeter a V.Ex.ª um parecer jurídico solicitado pela ANMP sobre tal matéria, que consubstancia o entendimento desta Associação sobre o assunto.

Com os melhores cumprimentos,

Artur Trindade

O Secretário Geral


(Artur Trindade)

PEDRO COSTA GONÇALVES

BERNARDO AZEVEDO

A questão da legitimidade jurídica da afetação de 5% da receita do
IMI à avaliação geral dos prédios urbanos

Parecer Jurídico solicitado pela Associação Nacional de Municípios Portugueses

Coimbra, maio de 2012

CONSULTA

A *Associação Nacional de Municípios Portugueses* (ANMP) pretende que nos pronunciemos sobre a legitimidade jurídica, seja no plano estritamente legal, seja igualmente no plano jurídico-constitucional, da norma contida no **artigo 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 106/2012, de 18 de abril**, que, em ordem a prover à regulamentação do disposto no n.º 5 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro [aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)] e, bem assim, do estabelecido no artigo 15.º-M do mesmo diploma legal (nos termos aditados pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro), veio determinar que *«é afeta às despesas relacionadas com a avaliação geral dos prédios urbanos, uma verba de 5% da receita tributária do imposto municipal sobre imóveis relativo ao ano de 2011, a arrecadar em 2012.»*.

Do mesmo passo, foi-nos ainda solicitado pela ANMP que cuidemos, também, de indagar se as disposições legais acima referidas – artigo 15.º, n.º 5 e 15.º-M do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro –, na condição, que lhes é inerente, de fundamento habilitante da norma regulamentar que estabelece os termos em que o Estado se pretende remunerar pelas despesas incorridas com a avaliação geral dos prédios urbanos a realizar em 2012, se mostram igualmente conformes com o preceituado na Constituição da República Portuguesa (CRP), designadamente em matéria de autonomia tributária e financeira das autarquias locais.

Por fim, cumpre, na sequência dos resultados obtidos em sede de análise da legitimidade jurídica das disposições normativas acima enunciadas, individualizar os instrumentos de reação, mormente de natureza jurisdicional, que se encontram ao dispor dos municípios tendo em vista fazer face à eventual ilegalidade e/ou inconstitucionalidade das normas especificamente em causa.

PARECER

Sistemática da exposição

Na resposta à consulta que nos é formulada iniciaremos por proceder, desde logo e em primeiro lugar, a uma breve caracterização do IMI, enquanto imposto local de receita consignada aos municípios.

Num segundo momento, trataremos de sintetizar, nos aspetos mais relevantes, o quadro legal que presidiu originariamente à avaliação geral (extraordinária ou excecional) dos prédios urbanos para efeitos de tributação dos respetivos titulares em sede de IMI e os termos da sua evolução até ao presente momento.

Uma vez dilucidados estes pontos prévios ou preliminares, centrar-nos-emos definitivamente na apreciação da legalidade e/ou constitucionalidade das normas de natureza regulamentar e legal sob apreciação, procurando apurar quais os fundamentos que podem conduzir à afirmação da sua desconformidade com os parâmetros de vinculação jurídica a que se acham adstritas.

Por fim, e numa dimensão mais operacional, importará identificar e definir quais as vias processuais que se abrem aos municípios em ordem a fazer prevalecer a ilegalidade/inconstitucionalidade das referidas disposições normativas e a acautelar, por essa forma, as suas legítimas pretensões pelo que respeita à transferência das receitas de IMI que se lhes encontram, por imperativo constitucional, legalmente consignadas.

1 – Breve caracterização do IMI e sua radicação na esfera de titularidade dos municípios

1.1 – O IMI como imposto não estadual

De harmonia com um critério de matriz predominantemente económica, é dado classificar os impostos em *impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património*.

Decisivo no presente contexto apresenta-se a qualificação do IMI, um *imposto sobre o património*, como um *imposto não estadual* e isto na perspetiva em que a titularidade da receita respetiva reverte, por força da lei [artigo 10.º, alínea a), da Lei das Finanças Locais – LFL – e artigo 1.º do CIMI], para as autarquias locais em que os bens imóveis (prédios rústicos ou urbanos) objeto de tributação se achem situados.

Quer dizer, não obstante o *poder tributário* (poder materialmente legislativo de instituição do imposto), a *competência tributária* (competência para administrar ou gerir o imposto) e a *capacidade tributária ativa* (qualidade de sujeito ativo ou de credor da correspondente relação jurídica fiscal) pertencerem ao Estado, o IMI é um *imposto não estadual*, posto que, nos termos de uma opção legislativa consistente e consolidada, é aos municípios que pertence a respetiva receita.

No fundo, o que se observa relativamente ao IMI é que, em bom rigor, a *relação jurídica fiscal* que lhe vai subjacente se estabelece, exclusivamente, entre o contribuinte – titular ou detentor dos imóveis (no caso do IMI) ou respetivo adquirente (no caso do IMT) – e o Estado: é a este que cabe o respetivo *lançamento, liquidação e cobrança* na relação com o sujeito passivo; mas, a jusante, há lugar para a emergência de uma *relação de crédito*, regulada pelo *direito administrativo financeiro* entre o Estado e os municípios, uma vez que, por determinação legal, a receita emergente da liquidação e cobrança destes impostos se encontra reservada ou consignada, conforme já referido, a estes últimos ⁽¹⁾.

Não obstante esse arranjo organizativo, o certo é que a consignação das receitas destes impostos aos municípios não resulta de um mero capricho do legislador, antes repousa numa racionalidade específica que, em homenagem ao *princípio do benefício*, determina que a respetiva titularidade caiba às autarquias locais e mais propriamente, consoante já referido, aos municípios.

Apesar da ausência de uma diretriz constitucionalmente vinculante, ao invés do que sucede noutros ordenamentos jurídicos – conforme é o caso da Lei Constitucional

¹ V., nestes termos, J. CASALTA NABAIS, “A autonomia local”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró*, p. 195 (nota 189), enfatizando, precisamente, que «os impostos são locais justamente porque, por força da Constituição ou da lei, às autarquias locais cabe a titularidade da respetiva receita (*Steuerertragshoheit*), não interessando, para tal qualificação, que as autarquias locais também disponham da competência (administrativa) fiscal (*Steuerverwaltungshoheit*) ou do poder (normativo) fiscal (*Steuerertragsgebungshoheit*)»; cf. ainda JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2009, p. 129 a 134, a propósito dos tipos tributários autárquicos.

alemã ou da Constituição espanhola –, no sentido de consagrar imperativamente as receitas de determinados impostos (por exemplo, os impostos sobre a propriedade imobiliária) às autarquias locais, ou de garantir a sustentabilidade financeira destas últimas por via da criação de impostos de matriz essencialmente local, não deixa de ser menos verdade que o legislador ordinário não está inibido de o fazer; como aliás tem sido o caso em Portugal, com as sucessivas leis de finanças locais, sempre considerando as receitas provenientes desses impostos como receitas próprias dos municípios (artigo 10.º da LFL) e elegendo, para o efeito, impostos que têm ou apresentem uma conexão íntima com a realidade autárquica.

Na verdade, tal foi o que sucedeu justamente e sobretudo com o IMI, que, desde 1979, com a primeira lei das finanças locais (LFL n.º 1/79, de 2 de Janeiro), tem vindo a ser consagrado, sem solução de continuidade, como imposto de natureza local, cujas receitas revertem para os municípios na qualidade de receitas próprias destes entes públicos territoriais.

Mais: sem prejuízo do acentuado pendor centralista que historicamente sempre caracterizou o Estado português – que acabaria por condenar ao insucesso todas as tentativas dirigidas a criar um poder local verdadeiramente autónomo do Estado e dotado de meios financeiros capazes de acudir à satisfação das necessidades próprias e específicas das populações locais –, o certo é que os esforços ensaiados nesse sentido passaram sempre pela criação de impostos de receita local em que figuravam enquanto tais os impostos sobre o património.

De acordo com esta perspetiva, não há como ignorar a forte tradição que se tem vindo a enraizar de forma persistente no sentido da definitiva consolidação do IMI (e, ajuntemos, também do IMT) como imposto de matriz local ou municipal.

Este é um dado seguro no contexto da Constituição de 1976 e, além disso, um fenómeno que teve manifestações, se bem que esparsas, na realidade político-constitucional que antecedeu a Revolução de 1974 e a Constituição de 1976 ⁽²⁾.

² Para um retrato histórico (absolutamente exaustivo pelo que se refere ao período imediatamente subsequente à Constituição de 1976) da intermitente afirmação da autonomia financeira fiscal das nossas autarquias locais, só consumada definitivamente com a Constituição de 1976, v. o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 358/92 (pontos II B 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7).

Acrescente-se, aliás, que a perceção do IMI como *imposto de natureza municipal* sai, aliás, bastante reforçada por via do reconhecimento de poderes tributários, ainda que limitados, aos municípios na conformação de alguns dos seus elementos essenciais.

Eis o que sucede, desde logo, com o poder que assiste aos municípios, de acordo com o que atrás deixámos sublinhado, de proceder à determinação da taxa aplicável em sede de IMI (artigo 112.º, n.º 5, do CIMI), ainda que dentro do intervalo definido por lei. A isso acresce, ainda, o poder, que lhes é de igual forma legalmente consignado, de conceder, desde que por deliberação fundamentada da assembleia municipal, e de forma tendencialmente incondicionada, isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e tributos próprios (artigo 12.º, n.º 2, da LFL). O que significa, afinal, uma *compressão ao princípio da legalidade fiscal*, seja na sua dimensão formal ou horizontal (a implicar que a definição dos elementos essenciais dos impostos – incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes – esteja, sempre e em qualquer caso, dependente de uma lei formal da Assembleia da República ou de um decreto-lei autorizado), seja na sua dimensão material ou vertical (a impor que a densificação desses elementos essenciais se faça por forma a não deixar qualquer resquício de margem de discricionariedade à Administração na respetiva concretização – princípio da tipicidade).

Trata-se, já se vê, de uma compressão que só se compreende na medida em que se encaram estes impostos como um *assunto próprio das autarquias locais*, que ficam por isso habilitadas a interferir na definição dos seus elementos essenciais.

Com efeito, a aludida permeabilidade à intervenção municipal, em homenagem à autonomia tributária local, acaba por não comprometer verdadeiramente os valores que se pretendem acautelar com a institucionalização do princípio da legalidade fiscal – autotributação (autoconsentimento ou auto-imposição) e anterioridade (previsibilidade) da lei fiscal relativamente à atividade administrativa fiscal – seja porque as decisões tomadas pelos municípios em matéria fiscal o são através de órgãos democraticamente legitimados (dimensão democrática do princípio da legalidade fiscal), seja, ainda, porque o têm de ser com anterioridade por relação à emergência da obrigação fiscal (dimensão garantística do princípio da legalidade fiscal) ⁽³⁾.

³ Sobre a admissibilidade jurídico-constitucional desta compressão do princípio da legalidade fiscal e, em consequência, de alguma forma, do próprio princípio da igualdade fiscal, em homenagem às razões de interesse local que, enquanto postulado da autonomia dos municípios, obrigam a este esforço de concordância prática dos princípios que regem em matéria de constituição fiscal com os que valem em

O que significa, que apesar de as receitas provenientes dos impostos locais ou municipais não se poderem equacionar, pelo menos em termos taxativos, como receitas constitucionalmente obrigatórias dos municípios ou imperativamente reservadas aos mesmos (ao invés do que sucede, nos termos do artigo 238.º, n.º 3, da Constituição da República, com as receitas emergentes da gestão do seu património e das taxas cobradas pela utilização dos seus serviços), também não podem ser simplesmente equiparadas às dotações que lhes advêm da sua participação, *ex iure proprio*, nas receitas dos impostos diretos do Estado (artigo 254.º, n.º 1, da Constituição da República) – designadamente as receitas que resultam do Fundo de Equilíbrio Financeiro (no seu desdobramento em Fundo Geral Municipal e Fundo de Coesão Municipal), do Fundo Social Municipal e da sua participação variável, até 5%, na coleta líquida do IRS (artigos 19.º a 29.º da LFL) ⁽⁴⁾.

De facto, uma equiparação entre os dois tipos de receitas não se afigura minimamente razoável, se atentarmos na forma como o legislador ordinário e o próprio Tribunal Constitucional têm vindo a configurar os impostos locais, fazendo deles verdadeiros impostos na titularidade dos municípios, ao ponto de, progressivamente, lhes terem vindo a reconhecer poderes tributários próprios no domínio, mais delicado, da conformação dos seus elementos essenciais ⁽⁵⁾.

Trata-se, com efeito, de impostos solidamente enraizados e umbilicalmente associados às autarquias locais a ponto de se poder aqui, fundadamente, questionar se não houve já espaço para a formação de um *costume constitucional* (à semelhança do que sucedeu com as derramas lançadas sobre o IRC), que teria retirado as receitas provenientes destes impostos da esfera de livre disponibilidade do Estado ⁽⁶⁾.

Sem com isto querer retirar qualquer liberdade de conformação ou margem de liberdade constitutiva ao legislador ordinário na delimitação dos elementos essenciais

matéria de autonomia local, v. o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/95 (pontos 13.11 e 13.1.2), já antes referenciado e ainda o Acórdão n.º 711/2006 (pontos 6 a 13).

⁴ No sentido de que só as receitas provenientes da gestão do respetivo património e da cobrança de tributos resultantes da prestação de serviços aos seus munícipes integram as receitas reservadas ou obrigatórias dos municípios, J. CASALTA NABAIS, (n. 2), p. 195 e 196, bem como J. J. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. II, 2010, p. 731.

⁵ Cf., porém, em sentido aparentemente contrário, votando pela equiparação do estatuto jurídico-constitucional destas duas categorias de receitas, J. J. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, (n. 9), p. 770 e 771.

⁶ No sentido da assunção da derrama sobre o IRC como costume constitucional, v. o Acórdão n.º 57/95 do Tribunal Constitucional ponto 13.2.

destes impostos e até à revisão de alguns dos poderes que assistem aos municípios na modelação destes tributos, o que já temos dúvidas é que se possa, sem mais, questionar a titularidade municipal da respetiva receita em virtude, justamente, da profunda radicação destes impostos e em particular do IMI na esfera dos municípios, enquanto «impostos locais autónomos» ⁽⁷⁾.

1.2 – O IMI como imposto “gerido” pelo Estado

Apesar de ser um imposto não estadual, cujas receitas revertem, por imposição (pelo menos) legislativa para os municípios, o IMI é todavia gerido ou administrado pela Administração Fiscal do Estado. Ao desenvolver essa atividade de gestão, o Estado está a agir no interesse dos municípios (liquidando e cobrando um imposto cuja receita lhes pertence); aliás, mais concretamente, ao fazê-lo, o Estado está a prestar um serviço aos municípios. Um serviço cuja prestação comporta naturalmente custos ou encargos para o Estado.

Pois é precisamente para compensar esses custos, para pagar o serviço prestado, que ao Estado é dado *reter* uma dada percentagem do imposto liquidado ou cobrado, cujos *limiares máximos absolutos* se acham imperativamente estabelecidos por lei.

É assim que a atual LFL, no seu artigo 13.º, n.º 4, dispõe o seguinte: «*quando a liquidação ou cobrança dos impostos municipais seja assegurada pelos serviços do Estado, os respectivos encargos não podem exceder 1,5% ou 2,5% dos montantes liquidados ou cobrados, respectivamente*» ⁽⁸⁾.

Diga-se desde já que é também nesta linha – de pagamento dos encargos em que o Estado incorre – que se insere o artigo 15.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, ao estabelecer que, “*quando se proceder à avaliação geral dos prédios urbanos ou rústicos, será afectada para despesas do serviço de avaliações uma percentagem até*

⁷ J. CASALTA NABAIS, (n. 2), p. 227, fala-nos, a este propósito, numa «consolidada municipalização» das receitas destes impostos, que até reclamaria do legislador uma abertura ao reforço dos poderes tributários próprios dos municípios neste domínio específico.

⁸ Esta tradição, aliás, parece ter sido inaugurada pela Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro (ainda que os limiares aí definidos fossem significativamente mais reduzidos, respetivamente, 0,5% e 1,5% dos valores liquidados e cobrados – artigo 7.º, n.º 6), tendo depois tido sequência na Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (mais especificamente no seu artigo 17.º, n.º 2) e, finalmente na atual LFL, não deixando, contudo, de ser curioso que a 1.ª LFL (Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro), embora cometesse aos serviços do Estado o encargo de proceder à liquidação e cobrança dos impostos de receita municipal, nenhuma contrapartida estabelecia, a cargo dos municípios, pela prestação desse serviço.

5, a fixar e regulamentar por portaria do Ministro das Finanças, do IMI cobrado nos anos em que se realizar aquela avaliação”.

2 – A avaliação geral dos prédios urbanos para efeitos de atualização da matéria coletável do IMI urbano

Em ordem a diminuir as desigualdades e a mitigar as iniquidades subjacentes ao IMI, decorrentes, sobretudo, de o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de determinação da matéria coletável do imposto em causa variar sensivelmente, independentemente do seu valor tributável intrínseco e não obstante os ajustamentos introduzidos ao mesmo por via da aplicação de coeficientes de correção, consoante estivessem em causa prédios urbanos já inscritos na matriz ou prédios urbanos (novos) a inscrever pela primeira vez na matriz, foi determinado pelo legislador, nos termos do artigo 15.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, a promoção de uma *avaliação geral dos prédios urbanos*, no prazo máximo de 10 anos após a entrada em vigor do CIMI.

Claro está que o retardamento na realização desta avaliação geral acabou por gerar novas entorses ao princípio da capacidade contributiva, enquanto projeção material do princípio da igualdade fiscal, no domínio do IMI e isto na medida em que não deixaram, ainda assim, de ser objeto de avaliação os prédios já inscritos na matriz, aquando da sua primeira transmissão após a entrada em vigor do CIMI. Ora, essa circunstância acabou por conduzir a um tratamento jurídico-fiscal mais favorável, em sede de IMI, daqueles que não transmitiram os seus prédios urbanos já inscritos na matriz em relação àqueles que vieram tornar-se titulares de prédios urbanos em idêntica condição e que, por força da respetiva transmissão após a entrada em vigor daquele código, vieram a ser objeto de avaliação e a ver, concomitantemente, incrementado o seu valor tributável. É isto que explica que duas frações iguais do mesmo prédio em propriedade horizontal possam ser “taxadas” em IMI de forma muito diferenciada e em infração grosseira do princípio da igualdade fiscal.

2.1 – O artigo 15.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 287/2003

Como vimos, ainda em consonância com o disposto no artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, mas agora no seu n.º 5, veio igualmente a determinar-se que «*quando se proceder à avaliação geral dos prédios urbanos ou rústicos, será afectada para despesas do serviço de avaliações uma percentagem até 5, a fixar e regulamentar por portaria do Ministro das Finanças, do IMI cobrado nos anos em que se realizar aquela avaliação*».

Do que imediatamente antecede decorre, desde logo, que a avaliação geral dos prédios urbanos, em ordem a atualizar o respetivo valor tributável (correspondente, por sua vez, ao seu valor patrimonial tributário) e que constitui, justamente, o objeto de incidência (real) do IMI, consubstancia uma *medida de política fiscal* desde *há muito programada* ou delineada pelo legislador (mais especificamente, desde de 2003). Não se trata, por conseguinte, conforme se poderia ser tentado ou induzido, precipitadamente, a cogitar, de mais uma das medidas avulsas de matriz jurídico-fiscal destinadas a fazer face, por via da arrecadação de receita extraordinárias, à degradação da atual conjuntura económica e social, seja no plano interno seja no plano internacional, motivada, muito especialmente, pela crise da dívida soberana.

Nem tão-pouco se pode dizer que a realização, neste exato momento, desta avaliação geral dos prédios urbanos para efeitos de atualização da base tributável do IMI possa ter sido de algum modo impulsionada ou estimulada, ainda que de forma accidental, pela atual conjuntura de crise económico-financeira, na medida em que por essa via é dado ao Estado (em sentido lato) gerar uma fonte de receita adicional. Com efeito, em inteiro rigor, o que está em causa é mesmo a execução de uma medida programada há já mais de nove anos. E a execução ocorre em 2012 e 2013 porque é precisamente no fim de 2013 que se esgota o prazo de 10 anos fixado artigo 15.º, n.º 5, no Decreto-Lei n.º 287/2003. E, como resulta do que se disse acima, trata-se seguramente de uma medida indispensável, não por causa das restrições orçamentais, mas para pôr um ponto final na atual disparidade de taxaço dos imóveis que são objectivamente merecedores de idêntico tratamento no plano jurídico-fiscal.

Por outro lado, afigura-se igualmente legítima e segura a conclusão segundo a qual o legislador se limitou a fixar – com vista à cobertura das despesas ou dos

encargos suportados pelos serviços do Estado com a realização desta avaliação geral extraordinária ou excecional dos prédios urbanos tributados em IMI – um *limiar máximo absoluto* (ao estilo de uma *cláusula de salvaguarda*) de receitas tributárias anuais do IMI afetas à concretização daquela operação nos anos em que a mesma tivesse lugar.

Tal significa muito simplesmente que o limite consubstanciado em 5% das receitas tributárias anuais do IMI destinado ou afetado à realização desta avaliação geral dos prédios urbanos se apresentava como *absolutamente infrangível* ou *inultrapassável* quaisquer que viessem a ser os encargos efetivamente suportados ou as despesas realmente incorridas pelo Estado com a referida operação.

Por fim, também se afigura do mesmo modo líquido que a intencionalidade do legislador foi, tão-somente, a de dotar o Estado de um título capaz de o habilitar ou legitimar a participar nas receitas do IMI (de que, por princípio, se achava liminarmente excluído), com o escopo único e exclusivo de, por essa forma, *garantir a estrita cobertura das despesas ou dos encargos efetivamente incorridos* com a avaliação geral dos prédios urbanos objeto de incidência do IMI.

Assim, ao estabelecer um intervalo que poderia ir «até 5% do IMI cobrado nos anos em que se realizar aquela avaliação geral» dos prédios urbanos sujeitos a este imposto sobre o património, temos que o legislador pretendeu:

i) Por um lado, garantir a *intangibilidade das receitas do IMI consignadas aos municípios*, caso as despesas com a concretização da avaliação geral dos prédios urbanos viessem a superar aquele limite – 5% do IMI arrecadado nos anos a que se reporta a avaliação geral extraordinária de prédios urbanos;

ii) Por outro lado, instituir como padrão ou referencial único e exclusivo por que se havia de guiar ou nortear o Governo, com vista a fixar a percentagem de receitas de IMI em que o Estado se achava habilitado ou legitimado a participar para prover à cobertura dos custos com esta operação, o *critério das despesas (ou encargos) efetivamente incorridos* com a realização da avaliação geral.

2.2 – O artigo 15.º-M do Decreto-Lei n.º 287/2003 (aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de novembro) e a Portaria n.º 106/2012

No final do ano de 2011 e, ulteriormente, já em pleno ano de 2012, o Governo veio, por fim, dar corpo ou concretizar a medida de política fiscal já delineada ou gizada em 2003, avançando, definitivamente, ainda que no limite do termo do prazo consignado para o efeito (10 anos a contar da data da entrada em vigor do CIMI), com a avaliação geral dos prédios urbanos objeto de tributação em sede de IMI.

Para lograr semelhante desiderato, aditou, desde logo, vários preceitos ao Decreto-Lei n.º 287/2003, de que se destaca, para efeitos da economia do presente parecer, o artigo 15.º-M (aditado pela Lei n.º 60-A/2011), que vem precisamente ditar, no seu n.º 1, que *«para despesas relacionadas com a avaliação geral de prédios urbanos é afectada uma verba resultante da execução das receitas tributárias do imposto municipal sobre imóveis relativo aos anos de 2011 e de 2012, a arrecadar em 2012 e 2013, respectivamente, ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 15.º»*; dispondo, por sua vez, no seu n.º 2, que *«a verba a afectar à avaliação geral é estabelecida por portaria do Ministro das Finanças, ouvida a Associação Nacional de Municípios Portugueses»*.

Já no ano de 2012, temos, finalmente, a Portaria n.º 106/2012, de 18 de abril, que vem completar, ao menos parcialmente, o programa definido pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, tendo por escopo garantir a avaliação geral (extraordinária ou excecional) dos prédios urbanos, por via da delimitação, no seu artigo 2.º, n.º 1, da receita tributária do IMI destinada ao financiamento desta operação - *«é afectada às despesas relacionadas com a avaliação geral dos prédios urbanos, uma verba de 5% da receita tributária do imposto municipal sobre imóveis relativo ao ano de 2011, a arrecadar em 2012»* -, a qual *«(...) é deduzida, mensalmente, das transferências a realizar ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 13.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro»* (artigo 2.º, n.º 2, do referido diploma regulamentar).

Se, mediante o aditamento ao Decreto-Lei n.º 287/2003 de um novo artigo 15.º-M, o legislador se limitou a demarcar o exato intervalo temporal (2012 e 2013) em que se compreenderia a realização da avaliação geral dos prédios urbanos, remetendo, no mais, integralmente para a disciplina vertida no artigo 15.º, n.º 5, do CIMI, já pela Portaria n.º 106/2012, veio o Governo definir, *por via regulamentar*, os precisos moldes em que ao Estado seria dado participar nas receitas tributárias do IMI

relativo ao ano de 2011 e geradas no ano de 2012, tendo em vista assegurar a cobertura das despesas incorridas com a realização da operação de avaliação geral dos prédios urbanos; fixou essa taxa de participação numa percentagem correspondente a 5% das receitas tributárias do IMI arrecadadas ou cobradas em 2012.

Ora, ao fazê-lo nos termos em que o fez projetou-se, inadmissivelmente, muito para lá dos confins que lhe foram traçados imperativamente pelo legislador, ainda que porventura nem sempre da forma mais adequada.

Já o dissemos acima e reiteramo-lo agora: o *único critério* subjacente à opção tomada pelo legislador com vista à fixação da percentagem de receitas do IMI que deve caber ao Estado por virtude do desempenho desta tarefa de avaliação geral dos prédios urbanos repousa ou descansa, exclusivamente, nos *encargos efetivamente suportados* por este último por força da assunção de uma incumbência que, ao menos em linha de princípio, estaria reservada aos municípios. Em inteiro rigor, no quadro de um relacionamento entre Estado e municípios baseado em padrões de racionalidade jurídica, não se consegue imaginar um critério diferente para definir o valor do “serviço prestado pelo Estado”.

Tal significa que, ao ter-se desviado ostensivamente do critério insito no diploma legal que estabeleceu os termos que haveriam de presidir à participação do Estado nas receitas do IMI por força da realização da avaliação geral dos prédios urbanos, a Portaria n.º 106/2012 acabou por desrespeitar os parâmetros jurídicos que tinha de considerar, o que implica, conforme se terá ocasião de melhor o aprofundar adiante, a sua *ilegitimidade*.

3 – Inconstitucionalidade dos artigos 15.º, n.º 5, e 15.º-M do Decreto-Lei n.º 287/2003

Antes do mais e em termos necessariamente perfunctórios, porquanto a questão, ao menos em nosso entender, não é merecedora de uma análise mais detalhada ou pormenorizada do que aquela que aqui lhe dispensaremos, cabe indagar se as normas legais em causa se devem ter por inconstitucionais e isto justamente na medida em que, tratando-se de matéria sujeita a reserva de lei – estatuto das autarquias locais, incluindo regime das finanças locais (artigo 165.º, alínea q), da CRP) –, tais normas

não se achariam dotadas daquele «grau mínimo imprescindível de densidade» que é necessariamente reclamado para as «normas legislativas sobre matérias de competência reservada»⁽⁹⁾.

Dito de outra forma, estaríamos perante uma «norma legal em branco», que, atenta a sua indeterminação estrutural, acabaria por conceder uma *discricionariedade regulamentar excessiva* ao Governo; este ver-se-ia investido de uma *prerrogativa de avaliação desregulada* no domínio particularmente sensível das relações financeiras entre os municípios e o Estado. Tudo isso acabaria por legitimar o Governo a interferir com as receitas legalmente consignadas aos municípios provenientes dos impostos locais, limitando, por esse modo, de forma mais ou menos acentuada, a autonomia financeira municipal⁽¹⁰⁾.

A verdade, porém, é que não nos parece que tal seja o caso.

Com efeito, o legislador não se limita a fixar o *limiar máximo absoluto* a que se pode elevar a participação do Estado nas receitas provenientes do IMI (5% das receitas geradas por este imposto durante os anos em que se realizar a avaliação geral dos prédios urbanos). Além disso, «dá» o que se oferece como o *padrão único de referência* por que se há-de reger o Governo em ordem a determinar, no contexto do exercício do seu poder regulamentar e no respeito pelo limite máximo absoluto atrás enunciado, os moldes da participação do Estado nas receitas de IMI: veja-se que, nos termos (literais) da lei, a percentagem que ao Estado cabe nas receitas tributárias do IMI tem unicamente em vista garantir a cobertura dos encargos com a operação, que lhe incumbe promover, de avaliação geral dos prédios urbanos («*será afectada para despesas do serviço de avaliações*»).

Em bom rigor, a margem de discricionariedade é mínima, dado que as verbas a atribuir ao Estado, ainda que expressas (provavelmente por comodidade de cálculo) numa percentagem das receitas tributárias geradas anualmente pelo IMI, serão, ou

⁹ Cf., nestes termos, J. M. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, 1987, p. 239 a 242.

¹⁰ V., sobre as normas legais em branco e a discricionariedade regulamentar por essa forma concedida à Administração, em especial no domínio da atividade regulamentar autónoma ou independente, bem como sobre os limites deste fenómeno no contexto das matérias reservadas à lei, desenvolvidamente, ANA RAQUEL MONIZ, *A recusa de aplicação de regulamentos pela Administração com fundamento em invalidade (policop.)*, 2011, p. 41 a 79 e 93 a 130.

antes, deverão ser as *estritamente necessárias ou indispensáveis* para financiar as «despesas do serviço de avaliações».

Deste modo, de harmonia e em coerência com o critério corretamente postulado pela lei, a contrapartida a pagar ao Estado por parte dos municípios deve corresponder, *exatamente* ou ao menos *tão aproximadamente quanto possível*, às despesas que este último tem que suportar com o serviço de avaliações. Aliás, só desse modo se logra alcançar a *equação económica-financeira* capaz de disciplinar ou regular em termos equilibrados as relações financeiras que se estabelecem, a este propósito específico, entre estas duas categorias de entidades.

Assim sendo, vemo-nos compelidos a concluir que as normas legais em apreço não merecem qualquer reparo crítico do ponto de vista da sua conformidade com a Constituição. Ponto é que aqueles sobre os quais impende o dever de proceder à respetiva regulamentação as interpretem devidamente, atribuindo-lhes o sentido que, sobre ser o único conforme com a Constituição, se apresenta, além do mais, como o que melhor se articula ou harmoniza com a sua letra e o seu espírito.

4 – Ilegalidade/inconstitucionalidade do artigo 2.º, n.º1, da Portaria n.º 102/2012

Por sua vez e em contrapartida, já o disposto no artigo 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 106/2012 se nos afigura manifestamente desconforme não só com o critério legal definido pelo legislador no artigo 15.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 287/2003 (e que passa por uma correspondência tendencial e tão próxima quanto possível entre o valor a atribuir ao Estado pelos municípios como corresponsável da avaliação geral dos prédios urbanos e as despesas por aquele na realidade incorridas com o serviço de avaliações), como, também, no limite, com a própria Constituição.

O que resulta da Portaria não é a fixação de um valor (não superior a 5% das receitas de IMI) correspondente ao montante das despesas que o Estado suporta com a avaliação geral dos prédios urbanos – despesas estas que se calculam de forma simples, tendo em consideração o carácter extraordinário e circunscrito dos encargos decorrentes para esse mesmo Estado da referida operação; o que lá vem é antes a *fixação de forma taxativa, imperativa e absoluta* de um valor de 5% da receita tributária

do IMI de 2011. Quer dizer, a Portaria demite-se, em absoluto, da exigência mínima e elementar de fixação desse valor em função da demonstração dos custos efetivos que o Estado vai ter de suportar.

Cabe lembrar agora que, nos termos do artigo 14.º, n.º 4, da LFL, «quando a liquidação ou cobrança dos impostos municipais seja assegurada pelos serviços do Estado, os respectivos encargos não podem exceder 1,5% ou 2,5% dos montantes liquidados ou cobrados, respectivamente»¹¹.

Ora, quando comparada esta indicação da LFL com a que consta da Portaria n.º 106/2012, parece poder inferir-se que o Estado estima que as despesas necessárias para financiar o serviço episódico e delimitado de avaliação geral se revelam afinal significativamente superiores aos encargos inerentes a toda a gestão do procedimento de liquidação e de cobrança dos impostos locais.

Ora, tal não pode constituir senão um absurdo, já que toda a infraestrutura de suporte à realização da avaliação geral dos prédios urbanos (aí incluídos os recursos humanos e materiais em que a mesma se analisa) assenta precisamente nos serviços de liquidação e de cobrança dos impostos locais; na verdade, a essa infraestrutura apenas haverá que adicionar, enquanto sobrecurso efetivo a suportar pelo Estado, as despesas a efetuar com as diligências de avaliação (e com os peritos avaliadores).

Por outro lado, ao menos de acordo com os dados de que dispomos, a realização da referida avaliação geral encontra-se significativamente atrasada, o que reforça ainda mais a convicção, se necessário fosse, de que os custos a imputar aos municípios, pelo menos para o ano de 2012, se encontram substancialmente agravados em relação aos custos reais efetivamente incorridos pelo Estado.

Por fim, tudo leva a supor que este mesmo critério (ilegal) de cálculo dos custos estimados, mas efetivamente cobrados a cada município, com a avaliação geral venha a ser adotado para 2013; ora isto quer dizer que, se considerado unitariamente o processo de avaliação geral de prédios urbanos, temos que o seu custo efetivo para os municípios representa uma verba sensivelmente correspondente a 10% das receitas tributárias geradas pelo IMI num exercício fiscal.

¹¹ V., a este propósito particular, o que deixámos dito na nota 14 sobre as sucessivas leis de finanças locais.

Pois bem, a mera circunstância de a retenção de 5% poder repetir-se por dois anos já mostra o total absurdo e a radical ilegalidade resultante de não se atender ao *valor real* das despesas que o Estado tem de suportar com a avaliação geral. De facto, poderia dizer-se que, no modelo perfilhado pela Portaria, desde 2004 até 2013, em todos os anos, poderia ter havido uma retenção estadual de 5% do IMI, bastando, para tal, que o Estado tivesse, em todos esses anos, procedido à realização de operações de avaliação geral dos prédios urbanos. Fica-se mesmo com a impressão de que, se a questão se tivesse colocado em 2010, haveria serviço de avaliação geral nos anos de 2011, 2012 e 2013, o que redundaria no pagamento, não de 5, nem de 10, mas de sensivelmente 15% das receitas de IMI de um exercício fiscal. O absurdo, o *non sense*, deste desfecho é a melhor prova da manifesta e ostensiva ilegalidade da Portaria.

Mas não só pelo plano da ilegalidade se queda a ilegitimidade da Portaria.

Na verdade, tudo o que acaba de se dizer concorre ainda para sufragar a afirmação de que o critério adotado pela Portaria para determinar a percentagem da participação do Estado nas receitas tributárias do IMI por virtude das despesas incorridas com o serviço de avaliações se acha despido de qualquer fundamento razoável e, nessa medida, se deve ter por totalmente *inadequado, injustificado e arbitrário*. Trata-se, em rigor, de um critério absolutamente contrário aos princípios da proporcionalidade e da proteção da confiança, enquanto imediata decorrência do princípio do *Estado de Direito Democrático*.

Em ordem a preservar a integridade, coerência e racionalidade da solução em equação, impor-se-ia uma *lógica de corresponsabilidade, de sinalagmaticidade e de equilíbrio* entre a prestação devida pelos municípios (afetação de uma percentagem das receitas de IMI à compensação do Estado pelas despesas efetuadas como o serviço de avaliações) e a contraprestação proporcionada pelo Estado (realização da avaliação geral dos prédios urbanos). Ora, o critério fixado no artigo 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 106/2012, para determinar a percentagem de receitas tributárias geradas pelo IMI no ano de 2012 que se entende deverem reverter a favor do Estado (5%), rompe com essa *exigência básica e natural de equilíbrio prestacional*. O critério em análise contribui para a modelação ou configuração de uma solução completamente atípica na perspectiva sistémica da regulação jurídico-constitucional das relações (financeiras) entre o Estado e os municípios, consubstanciada na imposição de um verdadeiro tributo unilateral

(*imposto*) aos municípios – tributo imposto coativamente, para assegurar adequada cobertura financeira para os custos ou despesas incorridos como serviço de avaliações.

É de facto um *imposto criado por regulamento* o que aqui está em causa – um imposto cujos contribuintes são os municípios. Na verdade, a receita do IMI pertence por força de lei aos municípios e o que a Portaria promove é, a pretexto de um serviço prestado pelo Estado, a retenção de um valor excessivo e arbitrário, *sem qualquer correspondência económica ou jurídica* com o serviço prestado.

Do exposto decorre que a norma em causa deve ser considerada não só *ilegal*, por se desviar do critério imposto pelo legislador no artigo 15.º, n.º 5, do CIMI, mas também *inconstitucional*; inconstitucionalidade que radica *i)* na violação dos princípios da proporcionalidade e da proteção da confiança, enquanto irradiações do princípio do Estado de Direito Democrático (conforme já o fizemos notar); *ii)* no facto da *apropriação ilegítima de receitas* que, por imperativo constitucional, se acham legalmente consignadas aos municípios (conforme sucede com as receitas tributárias dos impostos locais); *iii)* na ofensa ao princípio da autonomia local, na sua componente de autonomia financeira, designadamente em razão de assim se perturbar significativamente a normal atuação do princípio da justa repartição vertical dos recursos públicos.

5 – Vias processuais para a impugnação do artigo 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 106/2012, enquanto norma ilegal/inconstitucional lesiva do direito dos municípios à transferência das suas receitas de IMI

O artigo 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 106/2012 deve ser configurado ou perspectivado como uma *norma regulamentar de aplicação imediata* (ou autonomamente executável). Está em causa uma norma imediatamente operativa, que, só por si, sem que se torne necessária a intermediação de outra decisão (administrativa ou jurisdicional) põe em marcha um efeito que atinge a pretensão dos municípios a receber as receitas do IMI.

Na verdade, temos que, da norma em apreço, decorre a *imediate definição* das posições jurídicas dos municípios pela mesma afetados perante a Administração Fiscal: desde logo, porque, em função das receitas geradas pelo IMI em cada circunscrição territorial, é dado aos municípios antecipar, de modo automático, qual a percentagem

das receitas em causa que deixará de ser transferida para os mesmos; mas também porque à Administração fiscal não está aqui reservada uma qualquer função de concretização constitutiva da posição jurídica de cada município, limitando-se, ao invés, a realizar *simples operações aritméticas* (à semelhança dos atos de processamento de abonos e vencimentos) tendentes a determinar, depois de deduzidos os encargos com a liquidação, cobrança e serviço de avaliações suportados pelo Estado, qual o montante a transferir para cada município a título de IMI.

A norma em análise revela-se, pois, produtora de efeitos imediatos, que atingem os municípios sem dependência de um ato administrativo ou jurisdicional de aplicação.

Trata-se, por outro lado, de uma norma de *direito administrativo (financeiro)* e, claro, não de uma norma ou regulamento tributário ou fiscal.

Ora, sucede que o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) admite precisamente, no contexto da ação administrativa especial, mais propriamente no seu artigo 73.º, n.º 2, a impugnação, com fundamento na sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, a título principal (que não meramente incidental), pelos lesados, de normas (regulamentos administrativos) cujos efeitos se produzam imediatamente na sua esfera jurídica, sem dependência de um ato administrativo ou jurisdicional de aplicação, com vista a obter a respetiva desaplicação, pedindo a *declaração da sua ilegalidade com efeitos circunscritos ao caso concreto*. É, pois, um pedido como esse que os municípios – cada município – pode(m) fazer: declaração de ilegalidade do artigo 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 106/2012 com efeitos circunscritos ao caso concreto, pedido que, a proceder, virá a impedir a Administração Fiscal de reter a verba de 5.%.

Por sua vez, em ordem a acautelar o efeito útil da ação principal dirigida à impugnação de normas – conquanto haja um risco efetivo da produção de prejuízos de difícil ou impossível (situação de facto consumado) reparação na pendência ou mesmo antes de ser intentada a ação principal –, o CPTA abre hoje igualmente a possibilidade de ser requerida uma *providência cautelar*, de matriz essencialmente conservatória, de suspensão da eficácia de normas (artigo 130.º do CPTA); nos termos da lei, a apresentação do requerimento tem por efeito imediato ou automático, ainda que de índole provisória, a proibição de execução da norma, a não ser que haja *prévia resolução fundamentada*, a emitir pela entidade requerida (contra a qual foi, afinal, dirigida a

Pedro Costa Gonçalves
Prof. Fac. de Direito de Coimbra
Advogado

Bernardo Azevedo
Assist. Fac. de Direito de Coimbra
Advogado

providência: Ministério das Finanças), tendente a justificar ou a demonstrar que o diferimento da execução seria gravemente prejudicial para o interesse público.

6 – Conclusões

- 1.^a – O artigo 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 106/2011 é ilegal e inconstitucional.
- 2.^a – Aquele preceito “impõe” (no sentido de *imposto*) aos municípios o pagamento de uma verba que não tem qualquer correspondência jurídica ou económica com o serviço que o Estado presta ao proceder à avaliação geral dos prédios urbanos.
- 3.^a – Ao determinar o resultado assinalado, o preceito promove a *apropriação ilegítima* de receitas que, nos termos (constitucionais e) legais pertencem aos municípios – a sua inconstitucionalidade revela-se indiscutível.
- 4.^a – O preceito é, por outro lado, ilegal, porquanto se abriga numa lei que autorizava o Estado a reter as verbas necessárias a cobrir as despesas que suporta com o processo de avaliação geral, para, deturpando o conteúdo e o sentido da autorização legal, fixar um valor completamente dissociado dos encargos efetivamente suportados.
- 5.^a – Apesar de se tratar de um preceito com natureza normativa, está em causa uma norma cuja eficácia se produz imediatamente, com dispensa de um ato administrativo ou jurisdicional de aplicação. Os municípios – cada um deles – podem, por isso mesmo, pedir a declaração da ilegalidade daquela norma, assim como, a título cautelar, requerer a suspensão da sua eficácia.

Salvo melhor

Pedro António Pimenta da Costa Gonçalves

Bernardo Mascarenhas Azevedo