

A ADMINISTRAÇÃO LOCAL E A TRIBUTAÇÃO

*Patrícia Anjos Azevedo**

Introdução

O presente contributo aborda diversas questões pertinentes, em matéria tributária, relacionadas com a Administração Local, onde se incluem os Municípios – aos quais damos aqui especial destaque – e as freguesias.

Assim, começamos por enquadrar a criação dos tributos e dos seus elementos essenciais, aludindo a alguns dos princípios próprios do poder local, como sejam o da autonomia local, o da subsidiariedade e o da descentralização administrativa, que justificam, de alguma forma, uma certa margem de manobra (ainda que constitucional e legalmente limitada) das autarquias locais no âmbito da tributação.

Seguidamente, passamos para a concretização dos poderes tributários locais no âmbito da legislação vigente, com destaque para o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTL) e o Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (v.g., 6.ª Lei das Finanças Locais).

A nossa análise passa ainda pelo exercício das competências tributárias por parte dos órgãos da administração local, bem como a gestão das suas receitas, sendo ainda importante uma alusão aos poderes de liquidação e cobrança das Autarquias Locais e às receitas fiscais das autarquias.

Mais concretamente, e em relação às receitas fiscais das autarquias, a nossa análise percorre praticamente todo o âmbito de abrangência da tributação, apresentando-se a tributação do património (IMI e IMT) e os

* Licenciada, Mestre e Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professora Adjunta Convidada na ESTG do P. Porto.

Membro do Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do Politécnico do Porto (CEOS.PP), do Instituto de Investigação Jurídica da Universidade Lusófona do Porto (I2J) e do Núcleo de Investigação do IPMAIA (N2i).

incentivos fiscais à reabilitação urbana; a derrama municipal (em sede de IRC); os incentivos ao empreendedorismo, às empresas e ao investimento agrícola; os encargos de mais-valias; a participação variável no IRS; o enquadramento do IVA nas autarquias locais; as taxas e os preços; as isenções e benefícios fiscais; bem como algumas questões relacionadas com o Imposto do Selo no contexto das autarquias locais.

1.1. A criação de tributos e a determinação dos seus elementos essenciais¹

Os tributos são uma categoria geral de receitas coativas do Estado, que integra os impostos (enquanto tributos unilaterais), as taxas (enquanto tributos bilaterais) e as demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas ou que exerçam funções públicas.

A criação e configuração dos impostos obedecem a diversos limites formais e materiais, devidamente estabelecidos na CRP, sendo disso exemplo os princípios consagrados nos art.ºs 103.º e 104.º da CRP, por exemplo.

Além disso, prescreve o art.º 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP que constitui matéria de reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República a “*criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*”. Tal significa que a AR possui competência legislativa nestas matérias, mas poderá também autorizar o Governo a legislar nestas mesmas matérias. Neste seguimento, e nos termos do n.º 2 da mesma disposição, “*as leis de autorização legislativa devem definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada.*”

Destarte, temos, aqui, a consagração expressa do princípio da legalidade tributária, que se aplica não só no âmbito da criação dos impostos e do sistema fiscal, mas também na fixação dos elementos essenciais dos

¹ Sobre as autarquias locais e a tributação, cfr. PINTO, A. M. M. (2014). *A autonomia tributária local – A sua relevância e as novas exigências*, tese de Mestrado (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho), disponível online em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/30257/1/A%20Autonomia%20tribut%C3%A1ria%20local%20-%20a%20sua%20relev%C3%A2ncia%20e%20as%20novas%20e.pdf>; e TEIXEIRA, M. E. O. (2014). *O poder tributário das autarquias*, tese de Mestrado (Mestrado em Solicitoria, ESTGF-P. Porto), disponível online em http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5771/1/DM_MariaTeixeira_MSOL2014.pdf.

impostos (incidência, taxa, isenções, benefícios, etc.). De notar que este princípio é também aplicável em matéria de criação do regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Contudo, e no que concerne às taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, é de relevar que o princípio da legalidade tributária apenas se aplica no âmbito do regime geral, já que a fixação do montante das taxas será efetuada mediante deliberação da Assembleia Municipal, e no âmbito do poder regulamentar autárquico, dentro dos limites previstos por lei.

1.2. O princípio da autonomia local

As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as que resultam da administração e disposição do seu património e da utilização dos seus serviços (artigo 238.º, n.º 3 da CRP).

As autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos termos da lei (artigo 238.º, n.º 4 da CRP).

Por tributo deve entender-se uma prestação coativa em favor de uma entidade pública com finalidades financeiras, isto é, com a finalidade de garantir meios para satisfazer necessidades coletivas.

Os tributos são uma categoria geral que engloba os impostos (tributos unilaterais), as taxas (tributos bilaterais) e as demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

1.3. O princípio da subsidiariedade

Consagrado no art.º 6.º, n.º 1 da CRP, o princípio da subsidiariedade significa que o Estado só deve realizar as tarefas que as autarquias locais não consigam realizar eficientemente.

O princípio da subsidiariedade possui uma dimensão prática de grande relevância no contexto da separação vertical de poderes.

Assim, a prossecução dos interesses próprios das autarquias locais cabe, em primeira mão, aos entes autárquicos mais próximos dos cidadãos, ou seja, os municípios e as freguesias.

A transferência de atribuições e competências deve verificar-se para a autarquia local melhor posicionada para as prosseguir, tendo em conta a amplitude e a natureza da tarefa e as exigências de eficiência, eficácia e economia.

1.4. O princípio da descentralização administrativa

Consagrado no art.º 237.º da CRP, o princípio da descentralização administrativa realiza-se mediante a transferência de atribuições e competências do Estado para as autarquias locais e pretende o reforço da coesão nacional e da solidariedade inter-regional, a promoção da eficácia e eficiência da gestão pública, garantindo assim os direitos dos administrados.

A autonomia financeira resulta da configuração constitucional do Estado, que respeita a autonomia local (cfr. n.º 1 do artigo 6.º da CRP) e, inclusivamente, lhe confere explícita consagração e a concretiza de forma relativamente ampla (cfr. artigos 235.º e seguintes da CRP) – cfr. Título VIII (poder local).

1.5. A concretização dos poderes tributários locais no âmbito da legislação vigente

Como já referimos, às autarquias locais encontra-se vedado o poder de criar impostos, que cabe à Assembleia da República ou ao Governo (mediante autorização legislativa da Assembleia da República). Nisto consiste a reserva relativa de competência legislativa – cfr. art.º 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

Todavia, as autarquias locais têm poder para criar taxas, nos precisos termos do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL).

A este nível, os entes locais dispõem de alguma margem de liberdade, mas encontram-se limitados pelo princípio da precedência de lei, que exige para o exercício do poder regulamentar a existência de uma lei prévia anterior, devendo os regulamentos indicar expressamente as leis que visam regulamentar.

1.5.1. O Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL)

O RGTAL trata-se da Lei n.º 53.º-E/2006, de 29.12, cujas alterações mais recentes lhe foram conferidas por intermédio da Lei n.º 117/2009, de 29.12.

De acordo com o art.º 1.º, n.º 1, esta lei regula as relações jurídico-tributárias geradoras da obrigação de pagamento de taxas às autarquias locais.

Consideram-se relações jurídico-tributárias geradoras da obrigação de pagamento de taxas às autarquias locais as estabelecidas entre as áreas metropolitanas, os municípios e as freguesias e as pessoas singulares ou coletivas e outras entidades legalmente equiparadas – n.º 2.

Nos termos do art.º 2.º, e de acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias geradoras da obrigação de pagamento de taxas às autarquias locais aplicam-se, sucessivamente: a) A Lei das Finanças Locais; b) A lei geral tributária; c) A lei que estabelece o quadro de competências e o regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias; d) O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais; e) O Código de Procedimento e de Processo Tributário; f) O Código de Processo nos Tribunais Administrativos; g) O Código do Procedimento Administrativo.

As taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei [art.º 3.º].

Por sua vez, o art.º 4.º deste diploma estabelece o princípio da equivalência jurídica. Assim, o valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular (n.º 1).

Além disso, o valor das taxas, respeitando a necessária proporcionalidade, pode ser fixado com base em critérios de desincentivo à prática de certos atos ou operações (n.º 2).

O art.º 5.º estabelece o princípio da justa repartição dos encargos públicos. De acordo com este princípio, a criação de taxas pelas autarquias locais respeita o princípio da prossecução do interesse público local e visa a satisfação das necessidades financeiras das autarquias locais e a promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental (n.º 1).

As autarquias locais podem criar taxas para financiamento de utilidades geradas pela realização de despesa pública local, quando desta resultem utilidades divisíveis que beneficiem um grupo certo e determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade (n.º 2).

No que respeita à incidência objetiva, e de acordo com o n.º 1 do art.º 6.º, as taxas municipais incidem sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos municípios, designadamente: a) Pela realização, manutenção e reforço de infraestruturas urbanísticas primárias e secundárias; b) Pela concessão de licenças, prática de atos administrativos e satisfação administrativa de outras pretensões de carácter particular; c) Pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal; d) Pela gestão de tráfego e de áreas de estacionamento; e) Pela gestão de equipamentos públicos de utilização coletiva; f) Pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da proteção civil; g) Pelas atividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental; h) Pelas atividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional.

As taxas municipais podem também incidir sobre a realização de atividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo (n.º 2 do art.º 6.º).

Quanto à incidência subjetiva, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária geradora da obrigação de pagamento das taxas previstas no RGTAL é a autarquia local titular do direito de exigir aquela prestação (art.º 7.º, n.º 1).

O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva e outras entidades legalmente equiparadas que, nos termos da presente lei e dos regulamentos aprovados pelas autarquias locais, esteja vinculado ao cumprimento da prestação tributária (n.º 2).

Estão sujeitos ao pagamento de taxas das autarquias locais o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais, os fundos e serviços autónomos e as entidades que integram o sector empresarial do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais (n.º 3).

Quanto à criação das taxas, o art.º 8.º, n.º 1 prevê que as taxas das autarquias locais são criadas por regulamento aprovado pelo órgão deliberativo respetivo.

Prescreve o n.º 2 da mesma disposição que o regulamento que crie taxas municipais ou taxas das freguesias contém obrigatoriamente, sob pena de nulidade: a) A indicação da base de incidência objetiva e subjetiva; b) O valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar; c) A fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, desig-

nadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local; d) As isenções e sua fundamentação; e) O modo de pagamento e outras formas de extinção da prestação tributária admitidas; f) A admissibilidade do pagamento em prestações.

Quanto à atualização de valores, os orçamentos anuais das autarquias locais podem atualizar o valor das taxas estabelecidas nos regulamentos de criação respetivos, de acordo com a taxa de inflação – cfr. art.º 9.º, n.º 1.

A alteração dos valores das taxas de acordo com qualquer outro critério que não o referido no número anterior efetua-se mediante alteração ao regulamento de criação respetivo e deve conter a fundamentação económico-financeira subjacente ao novo valor (n.º 2).

Quanto à liquidação e cobrança, o art.º 10.º, n.º 1 prescreve que os regulamentos de criação de taxas das autarquias locais estabelecem as regras relativas à liquidação e cobrança daqueles tributos. De acordo com o n.º 2, as autarquias locais não podem negar a prestação de serviços, a emissão de autorizações ou a continuação da utilização de bens do domínio público e privado autárquico em razão do não pagamento de taxas, quando o sujeito passivo deduzir reclamação ou impugnação e for prestada, nos termos da lei, garantia idónea.

Ademais, as taxas das autarquias locais extinguem-se através do seu pagamento ou de outras formas de extinção, nos termos da LGT (art.º 11.º, n.º 1). As taxas das autarquias locais podem ser pagas por dação em cumprimento ou por compensação, quando tal seja compatível com o interesse público (n.º 2).

Em caso de incumprimento, dispõe o art.º 12.º, n.º 1 que são devidos juros de mora pelo cumprimento extemporâneo da obrigação de pagamento de taxas das autarquias locais. As dívidas que não forem pagas voluntariamente são objeto de cobrança coerciva através de processo de execução fiscal, nos termos do CPPT (n.º 2).

As autarquias locais devem disponibilizar, quer em formato papel em local visível nos edifícios das sedes e assembleias respetivas, quer na sua página eletrónica, os regulamentos que criam as taxas previstas nesta lei – cfr. art.º 13.º (publicidade).

Já o art.º 14.º refere-se à caducidade do direito à liquidação, o art.º 15.º à prescrição e o art.º 16.º às garantias, pelo que os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respetiva liquidação (n.º 1).

A reclamação é deduzida perante o órgão que efetuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação (n.º 2). A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias (n.º 3).

Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento (n.º 4).

A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do art.º 16.º (trata-se de um caso reclamação graciosa prévia necessária) – n.º 5.

1.5.2. O Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais

Este regime é conhecido como a 6.ª Lei das Finanças Locais: Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro, cuja alteração mais recente lhe foi conferida pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

Nesta revisão, procurou ajustar-se as receitas autárquicas à realidade atual, aumentar a exigência e transparência ao nível da prestação de contas, bem como dotar as finanças locais dos instrumentos necessários para garantir a efetiva coordenação entre a administração central e local, contribuindo, assim, para o controlo orçamental e para a prevenção de situações de instabilidade e desequilíbrio financeiro.

No plano das autarquias locais, o objetivo do governo é tornar as receitas dos municípios mais transparentes aliada a uma menor dependência do mercado imobiliário.

Relativamente às receitas municipais, pretendia esta nova lei eliminar o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), a partir de 2016, tendo em conta o aumento da receita do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).

De acordo com o art.º 2.º, alínea a), entende-se por «Autarquias locais» os municípios e as freguesias.

A atividade financeira das autarquias locais desenvolve-se com respeito pelos seguintes princípios (art.º 3.º, n.º 2): a) Princípio da legalidade; b) Princípio da estabilidade orçamental; c) Princípio da autonomia financeira; d) Princípio da transparência; e) Princípio da solidariedade nacional recíproca; f) Princípio da equidade intergeracional; g) Princípio da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais; h) Princípio da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado; i) Princípio da tutela inspetiva.

De acordo com o princípio da legalidade (art.º 4.º), a atividade financeira das autarquias locais exerce-se no quadro da CRP, da lei, das regras de direito da União Europeia e das restantes obrigações internacionais assumidas pelo Estado Português (n.º 1), sendo nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que envolvam o exercício de poderes tributários, determinem o lançamento de taxas não previstas na lei ou que determinem ou autorizem a realização de despesas não permitidas por lei (n.º 2).

O princípio da estabilidade orçamental (art.º 5.º) prescreve que as autarquias locais se encontram sujeitas, na aprovação e execução dos seus orçamentos, ao princípio da estabilidade orçamental (n.º 1). A estabilidade orçamental pressupõe a sustentabilidade financeira das autarquias locais, bem como uma gestão orçamental equilibrada, incluindo as responsabilidades contingentes por si assumidas (n.º 2). As autarquias locais não podem assumir compromissos que coloquem em causa a estabilidade orçamental (n.º 3).

Por sua vez, o princípio da autonomia financeira (art.º 6.º) pressupõe que as autarquias locais têm património e finanças próprios, cuja gestão compete aos respetivos órgãos (n.º 1). De acordo com o n.º 2 da mesma disposição, a autonomia financeira das autarquias locais assenta, nomeadamente, nos seguintes poderes dos seus órgãos: a) Elaborar, aprovar e modificar as opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais, bem como elaborar e aprovar os correspondentes documentos de prestação de contas; b) Gerir o seu património, bem como aquele que lhes seja afeto; c) Exercer os poderes tributários que legalmente lhes estejam atribuídos; d) Liquidar, arrecadar, cobrar e dispor das receitas que por lei sejam destinadas; e) Ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas; f) Aceder ao crédito, nas situações previstas na lei.

Segundo o princípio da transparência (art.º 7.º), a atividade financeira das autarquias locais está sujeita ao princípio da transparência, que se traduz num dever de informação mútuo entre estas e o Estado, bem como no dever de divulgar aos cidadãos, de forma acessível e rigorosa, a informação sobre a sua situação financeira (n.º 1). O princípio da transparência aplica-se igualmente à informação financeira respeitante às entidades participadas por autarquias locais e entidades intermunicipais que não integrem o setor local, bem como às concessões municipais e parcerias público-privadas (n.º 2).

Prescreve o princípio da solidariedade nacional recíproca (art.º 8.º) que o Estado e as autarquias locais estão vinculados a um dever de solidariedade nacional recíproca que obriga à contribuição proporcional do setor local para o equilíbrio das contas públicas nacionais (n.º 1). Tendo em vista assegurar a consolidação orçamental das contas públicas, em situações excecionais e transitórias, podem ser estabelecidos, através da Lei do Orçamento do Estado, limites adicionais à dívida total autárquica, bem como à prática de atos que determinem a assunção de encargos financeiros com impacto nas contas públicas pelas autarquias locais (n.º 2). No âmbito do presente princípio, a Lei do Orçamento do Estado pode determinar transferências do Orçamento do Estado de montante inferior àquele que resultaria das leis financeiras especialmente aplicáveis a cada subsetor, sem prejuízo dos compromissos assumidos pelo Estado nas áreas da solidariedade e da segurança social. Tal depende da verificação de circunstâncias excecionais imperiosamente exigidas pela rigorosa observância das obrigações decorrentes do Programa de Estabilidade e Crescimento e dos princípios da proporcionalidade, do não arbítrio e da solidariedade recíproca, e carece de audição prévia dos órgãos constitucionais e legalmente competentes dos subsectores envolvidos (n.ºs 3 e 4).

O princípio da equidade intergeracional (art.º 9.º) determina que a atividade financeira das autarquias locais está subordinada ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações, de modo a não onerar excessivamente as gerações futuras, salvaguardando as suas legítimas expectativas através de uma distribuição equilibrada dos custos pelos vários orçamentos num quadro plurianual (n.º 1).

Por seu turno, o princípio da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais (art.º 10.º) refere que a atividade

financeira das autarquias locais se desenvolve no respeito pelo princípio da estabilidade das relações financeiras entre o Estado e as autarquias locais, devendo ser garantidos os meios adequados e necessários à prossecução do quadro de atribuições e competências que lhes é cometido nos termos da lei (n.º 1).

Conforme o princípio da coordenação entre finanças locais e finanças do Estado (art.º 11.º), a coordenação entre finanças locais e finanças do Estado tem especialmente em conta o desenvolvimento equilibrado de todo o País e a necessidade de atingir os objetivos e metas orçamentais traçados no âmbito das políticas de convergência a que Portugal se tenha vinculado no seio da União Europeia (n.º 1).

De acordo com o princípio da tutela inspetiva (art.º 13.º), o Estado exerce tutela inspetiva sobre as autarquias locais e as restantes entidades do setor local, a qual abrange a respetiva gestão patrimonial e financeira (n.º 1). A tutela inspetiva só pode ser exercida segundo as formas e nos casos previstos na lei, salvaguardando sempre a democraticidade e a autonomia do poder local (n.º 2).

Já no que se refere às receitas municipais (art.º 14.º), constituem receitas dos municípios: a) O produto da cobrança do imposto municipal sobre imóveis (IMI), sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º; b) O produto da cobrança do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT); c) O produto da cobrança de derramas lançadas nos termos do artigo 18.º; d) A parcela do produto do imposto único de circulação que caiba aos municípios, nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho; e) O produto da cobrança de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município, de acordo com o disposto nos artigos 20.º e 21.º; f) O produto da participação nos recursos públicos determinada nos termos do disposto nos artigos 25.º e seguintes; g) O produto da cobrança de encargos de mais-valias destinados por lei ao município; h) O produto de multas e coimas fixadas por lei, regulamento ou postura que caibam ao município; i) O rendimento de bens próprios, móveis ou imóveis, por eles administrados, dados em concessão ou cedidos para exploração; j) A participação nos lucros de sociedades e nos resultados de outras entidades em que o município tome parte; k) O produto de heranças, legados, doações e outras liberalidades a favor

do município; l) O produto da alienação de bens próprios, móveis ou imóveis; m) O produto de empréstimos, incluindo os resultantes da emissão de obrigações municipais; n) Outras receitas estabelecidas por lei ou regulamento a favor dos municípios.

Além disso, e conforme prescreve o art.º 15.º, os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nomeadamente: a) Acesso à informação atualizada dos impostos municipais e da derrama, liquidados e cobrados, quando a liquidação e cobrança seja assegurada pelos serviços do Estado, nos termos do n.º 6 do artigo 17.º; b) Possibilidade de liquidação e cobrança dos impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio; c) Possibilidade de cobrança coerciva de impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio; d) Concessão de isenções e benefícios fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo seguinte; e) Compensação pela concessão de benefícios fiscais relativos a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, por parte do Governo, nos termos do n.º 4 do artigo seguinte; f) Outros poderes previstos em legislação tributária.

Finalmente, e no que toca à liquidação e cobrança dos impostos [art.º 17], as câmaras municipais podem deliberar proceder à cobrança dos impostos municipais, pelos seus próprios serviços ou pelos serviços da entidade intermunicipal que integram, desde que correspondente ao território da NUTS III, nos termos a definir por diploma próprio (n.º 2).

São devidos juros de mora por parte da administração central quando existam atrasos nas transferências para os municípios de receitas tributárias que lhes sejam próprias (n.º 8).

Os créditos tributários ainda pendentes por referência a impostos abolidos são considerados para efeitos de cálculo das transferências para os municípios relativamente aos impostos que lhes sucederam (n.º 9).

2. O exercício das competências tributárias pelos órgãos da Administração Local e a gestão das suas receitas

As autarquias locais têm direito à receita de alguns impostos e podem criar taxas, nos termos da lei. Relembre-se que a matéria da criação de impostos encontra-se regulada constitucionalmente.

Estando esta matéria sujeita ao princípio da legalidade fiscal, não podem as autarquias criar impostos, podendo, no entanto, fixar os valores das taxas dentro dos limites previstos por lei.

Como já vimos, os poderes tributários das autarquias encontram-se regulados no regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais (municípios e freguesias) e entidades intermunicipais (áreas metropolitanas e comunidades intermunicipais) – cfr. art.º 1.º, n.º 1, alíneas a) e b).

2.1. Os poderes de liquidação e cobrança das Autarquias Locais

Neste âmbito, destaque-se o art.º 17.º do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais (liquidação e cobrança dos impostos), que prescreve, no seu n.º 1, que os impostos municipais são liquidados e cobrados nos termos previstos na respetiva legislação.

Assim, as Câmaras Municipais podem deliberar proceder à cobrança dos impostos municipais, pelos seus próprios serviços ou pelos serviços da entidade intermunicipal que integram, desde que correspondente ao território da NUTS III, nos termos a definir por diploma próprio (n.º 2).

Os municípios que integram entidades intermunicipais podem transferir a competência de cobrança dos impostos municipais para o serviço competente daquelas entidades, nos termos a definir por diploma próprio (n.º 3).

Quando a liquidação e ou cobrança dos impostos municipais seja assegurada pelos serviços do Estado, os respetivos encargos não podem exceder (n.º 4 do mesmo art.º 17.º): a) pela liquidação, 1,5 % dos montantes liquidados; ou b) pela liquidação e cobrança, 2,5 % dos montantes cobrados.

De acordo com o n.º 5 da mesma disposição, a receita líquida dos encargos a que se refere o número anterior é transferida pelos serviços do Estado para o município titular da receita até ao último dia útil do mês seguinte ao do pagamento.

A AT fornece à ANMP informação, desagregada por municípios, relativa às relações financeiras entre o Estado e o conjunto dos municípios e fornece a cada município informação relativa à liquidação e cobrança de impostos municipais e transferências de receita para o município

(n.º 6). Acresce que a informação referida no número anterior é disponibilizada por via eletrónica e atualizada mensalmente, tendo cada município acesso apenas à informação relativa à sua situação financeira (n.º 7 do mesmo art.º 17.º).

Conforme prevê o n.º 8, são devidos juros de mora por parte da administração central quando existam atrasos nas transferências para os municípios de receitas tributárias que lhes sejam próprias. Os créditos tributários ainda pendentes por referência a impostos abolidos são considerados para efeitos de cálculo das transferências para os municípios relativamente aos impostos que lhes sucederam (n.º 9).

2.2. As receitas fiscais das Autarquias

Em Portugal os tributos compreendem os impostos, as taxas e as contribuições especiais (artigo 3.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária).

Os impostos são tributos que se destinam a assegurar meios para satisfazer as necessidades coletivas, sendo unilaterais, isto é não presupondo uma contraprestação específica aos sujeitos passivos, assentando essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património (artigo 4.º, n.º 1 da LGT).

As taxas são tributos bilaterais e sinalagmáticos, implicando uma contraprestação pública ao seu pagamento, assente na prestação de um serviço, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento de particulares (artigo 4.º, n.º 2 da LGT).

As contribuições especiais assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos (contribuições de melhoria) ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade (contribuições por maior despesa ocasionada). Ambas são consideradas impostos (artigo 4.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária). Aqui, pese embora haja uma tendencial bilateralidade, esta não é individualizável pelos sujeitos passivos.

É o regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais que estabelece as receitas fiscais das autarquias locais.

2.2.1. IMI e incentivos à reabilitação urbana²

O Imposto Municipal sobre Imóveis é um imposto sobre o património, que incide sobre o VPT dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam (art.º 1.º, n.º 1 do CIMI).

O adicional ao imposto municipal sobre imóveis, deduzido dos encargos de cobrança, constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (art.º 1.º, n.º 2 do CIMI).

O IMI faz parte das receitas das autarquias locais, sendo, inclusivamente, designado de imposto local, pelo facto do produto da sua cobrança ser da titularidade dos municípios.

O próprio regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais inclui o IMI no elenco das receitas das autarquias locais – cfr. alínea a) do artigo 14.º.

O IMI assume-se como o imposto com maior peso na receita municipal, significando quase o dobro do IMT.

A fixação da taxa de IMI cabe à autarquia local – cfr. art.ºs 1.º e 112.º do CIMI –, pelo que os municípios fixarão a taxa a aplicar em cada ano, dentro dos intervalos previstos por lei. Os entes locais dispõem também de outros poderes que, de uma forma ou de outra, contribuem para a definição dos elementos essenciais deste imposto.

Ora, e de acordo com o art.º 112.º, n.º 1 do CIMI, as taxas do imposto municipal sobre imóveis são as seguintes: Prédios rústicos: 0,8%; Prédios urbanos: de 0,3% a 0,45%. Tratando-se de prédios constituídos por parte rústica e urbana, aplica-se ao valor patrimonial tributário de cada parte a respetiva taxa (n.º 2 do mesmo art.º 112.º).

² Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria, vejam-se os seguintes contributos: ANJOS AZEVEDO, P. [2018]. *Incentivos à Reabilitação Urbana: principais destaques e alterações ao EBF, a este propósito, por ocasião da Lei do OE para 2018*, disponível online em www.informador.pt; ARAÚJO, M. A. [2017]. *A isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis aplicável aos prédios inseridos nos Centros Históricos Classificados*, disponível online em www.informador.pt; ARAÚJO, M. A. [2017]. *Reabilitação Urbana nos Centros Históricos – Incentivos Fiscais*, disponível online em www.informador.pt; e CCDRN, *Da concessão de isenções e benefícios legais. Da alteração ao artigo 16.º do RFALEI introduzida pela LDE 2017*. Documento oficial, disponível online em http://www.ccdr-n.pt/sites/default/files/ficheiros_ccdrn/administracao_local_da_concessao_de_isencoes_e_beneficios_legais.pdf.

As taxas previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 são elevadas, anualmente, ao triplo nos casos de prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano e de prédios em ruínas, considerando-se devolutos ou em ruínas, os prédios como tal definidos em diploma próprio (n.º 3), sendo que para efeitos da aplicação da taxa do IMI prevista neste número, a identificação dos prédios ou frações autónomas em ruínas compete às câmaras municipais e deve ser comunicada à AT (cfr. n.º 16).

Para estes efeitos, a definição de prédios devolutos encontra-se prevista no Decreto-Lei n.º 159/2006, de 08 de agosto.

Para os prédios que sejam propriedade de entidades que possuam domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, a taxa do imposto é de 7,5% (n.º 4). Esta especificidade não se aplica aos prédios que sejam propriedade de pessoas singulares (n.º 17).

Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal:

- (i) fixam a taxa a aplicar em cada ano, dentro dos intervalos previstos na alínea c) do n.º 1, podendo esta ser fixada por freguesia (n.º 5);
- (ii) podem definir áreas territoriais, correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, que sejam objeto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30% a taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto (n.º 6);
- (iii) podem definir áreas territoriais correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias e fixar uma redução até 20% da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios urbanos arrendados, que pode ser cumulativa com a definida no número anterior (n.º 7);
- (iv) podem ainda majorar até 30% a taxa aplicável a prédios urbanos degradados, considerando-se como tais os que, face ao seu estado de conservação, não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens (n.º 8).
- (v) podem majorar até ao dobro a taxa aplicável aos prédios rústicos com áreas florestais que se encontrem em situação de abandono, não podendo da aplicação desta majoração resultar uma coleta de imposto inferior a € 20 por cada prédio abrangido (n.º 9).

De acordo com o n.º 10 do mesmo artigo, consideram-se prédios rústicos com áreas florestais em situação de abandono aqueles que integrem terrenos ocupados com arvoredos florestais, com uso silvo-pastoril ou incultos de longa duração, e em que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições: a) Não estarem incluídos em zonas de intervenção florestal (ZIF), nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 127/2005, de 5 de Agosto; b) A sua exploração não estar submetida a plano de gestão florestal elaborado, aprovado e executado nos termos da legislação aplicável; c) Não terem sido neles praticadas as operações silvícolas mínimas necessárias para reduzir a continuidade vertical e horizontal da carga combustível, de forma a limitar os riscos de ignição e propagação de incêndios no seu interior e nos prédios confinantes.

Constitui competência dos municípios proceder ao levantamento dos prédios rústicos com áreas florestais em situação de abandono e à identificação dos respetivos proprietários, até 30 de Março de cada ano, para posterior comunicação à AT (n.º 11).

Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução até 50% da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da respetiva legislação em vigor, desde que estes prédios não se encontrem abrangidos pela alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF (cfr. n.º 12), que se refere aos prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável.

As deliberações da assembleia municipal referidas no presente artigo devem ser comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira, por transmissão eletrónica de dados, para vigorarem no ano seguinte, aplicando-se a taxa mínima referida na alínea c) do n.º 1, caso as comunicações não sejam recebidas até 31 de dezembro (n.º 14).

Além disso, e de acordo com o art.º 112.º-A, n.º 1 do CIMI, os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução da taxa do imposto municipal sobre imóveis que vigorar no ano a que respeita o imposto, a aplicar ao prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, atendendo ao número

de dependentes que, nos termos do Código do IRS, compõem o respetivo agregado familiar, de acordo com a tabela constante nessa disposição.

A deliberação referida no número anterior deve ser comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos e prazo previstos no n.º 14 do art.º 112.º [cfr. n.º 2].

A verificação dos pressupostos para a redução da taxa do IMI é efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de forma automática e com base nos elementos constantes nas matrizes prediais, no registo de contribuintes e nas declarações de rendimentos entregues [cfr. n.º 3].

Para efeitos do disposto no presente artigo, a composição do agregado familiar é aquela que se verificar no último dia do ano anterior àquele a que respeita o imposto [n.º 4].

Considera-se o prédio ou parte de prédio urbano afeto à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar quando nele estiver fixado o respetivo domicílio fiscal [n.º 5].

A Autoridade Tributária e Aduaneira disponibiliza aos municípios, até 15 de setembro, o número de agregados com um, dois e três ou mais dependentes que tenham, na sua área territorial, domicílio fiscal em prédio ou parte de prédio destinado a habitação própria e permanente [n.º 6].

Quanto à reclamação das matrizes, o art.º 130.º prescreve, no seu n.º 3, que o sujeito passivo, a câmara municipal e a junta de freguesia podem, a todo o tempo, reclamar de qualquer incorreção nas inscrições matriciais, nomeadamente com base nos seguintes fundamentos: a) Valor patrimonial tributário considerado desatualizado; b) Indevida inclusão do prédio na matriz; c) Erro na designação das pessoas e residências ou na descrição dos prédios; d) Erro de transcrição dos elementos cadastrais ou das inscrições constantes de quaisquer elementos oficiais; e) Duplicação ou omissão dos prédios ou das respetivas parcelas; f) Não averbamento de isenção já concedida ou reconhecida; g) Alteração na composição dos prédios em resultado de divisão, anexação de outros confinantes, retificação de extremas ou arredondamento de propriedades; h) Não discriminação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos por andares ou divisões de utilização autónoma; i) Passagem do prédio ao regime de propriedade horizontal; j) Erro na representação topográfica, confrontações e características agrárias dos prédios rústicos; l) Erro nos mapas parcelares cometidos na divisão dos prédios referidos

na alínea anterior; m) Erro na atualização dos valores patrimoniais tributários; n) Erro na determinação das áreas de prédios rústicos ou urbanos, desde que as diferenças entre as áreas apuradas pelo perito avaliador e a contestada sejam superiores a 10% e 5%, respetivamente.

No que respeita a isenções nesta matéria, podemos listar as seguintes: Art.º 44.º do EBF – isenções, em geral, em sede de IMI (alterado pela Lei do OE para 2018); Art.º 44.º-A do EBF – prédios urbanos destinados à produção de energia a partir de fontes renováveis; Art.º 44.º-B do EBF – Outros benefícios com carácter ambiental atribuídos a imóveis; Art.º 45.º do EBF – Prédios urbanos objeto de reabilitação (alterado pela Lei do OE para 2018); Art.º 46.º do EBF – Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação; Art.º 47.º do EBF – Prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística; e Art.º 50.º do EBF – Parques de estacionamento subterrâneos.

Ou seja, além da isenção prevista no art.º 11.º do CIMI, respeitante aos imóveis do Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais e demais entidades de Direito Público, o EBF dedica-se a um variado número de isenções relativas a bens imóveis, sendo significativamente extenso nestas matérias, conforme já pudemos verificar.

Tais preceitos conferem aos municípios, designadamente, a possibilidade de diferenciarem as taxas de IMI – minorando-as ou majorando-as – mediante objetivos de política urbanística, como seja a reabilitação urbana ou o combate à desertificação.

2.2.2. IMT e incentivos à reabilitação urbana³

O IMT, que sucedeu à SISA, é um imposto devido pelas transações de imóveis, cuja receita reverte a favor dos Municípios, não dispendo os

³ Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria, cfr. os seguintes contributos: ANJOS AZEVEDO, P. (2018). *Incentivos à Reabilitação Urbana: principais destaques e alterações ao EBF, a este propósito, por ocasião da Lei do OE para 2018*, disponível online em www.informador.pt; ARAÚJO, M. A. (2017). *A isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis aplicável aos prédios inseridos nos Centros Históricos Classificados*, disponível online em www.informador.pt; ARAÚJO, M. A. (2017). *Reabilitação Urbana nos Centros Históricos – Incentivos Fiscais*, disponível online em www.informador.pt; e CCDRN, *Da concessão de isenções e benefícios legais. Da alteração ao artigo 16.º do RFALFI introduzida pela LOE 2017*. Documento oficial, disponível online em http://www.ccdrn-n.pt/sites/default/files/ficheiros_ccdrn/administracao-local/da_concessao_de_isencoes_e_beneficios_legais.pdf.

Municípios de quaisquer poderes tributários na fixação das respectivas taxas.

Ora, o IMT, apesar de se assumir como um imposto local, não reflete qualquer poder tributário por parte dos municípios. Nem sequer ao nível de isenções ou benefícios fiscais se poderá dizer que existe qualquer prerrogativa das autarquias locais.

Apenas se impõe a condição prevista no n.º 3 do art. 10.º do CIMT, que faz depender o reconhecimento de algumas isenções de uma comprovação por parte do Município acerca do preenchimento de determinados requisitos.

Tal incumbência do município não traduz qualquer poder tributário em sentido estrito, mas apenas uma competência que se liga mais estreitamente com a própria gestão do imposto em causa.

De notar que o regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais prevê o IMT como receita municipal, nos termos do seu art.º 14.º, alínea b)].

Mais concretamente e, nos termos do artigo 2.º do CIMT, o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis situados no território nacional. Assume, portanto, natureza dinâmica, uma vez que incide sobre as transmissões onerosas de imóveis, distinguindo-se assim facilmente do IMI que possui carácter estático.

Para efeitos de IMT, o conceito fiscal de transmissão coincide com o do Direito Privado. Só assim não sucederá nas situações em que a própria lei fiscal dispuser em sentido diverso. Basta atender, por exemplo, ao disposto nos n.ºs 2, 3 e 5 do artigo 2.º do CIMT para verificar que são diversas as situações em que a própria lei amplia o conceito de transmissão para efeitos de tributação em sede de IMT.

No que concerne à incidência subjetiva, assume-se como sujeito passivo do IMT o adquirente dos bens imóveis sujeitos a IMT, consagrando-se ainda algumas especificidades quanto a alguns atos em concreto [cfr. artigo 4.º do CIMT].

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 12.º do CIMT, o IMT incide sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

Refira-se que o valor patrimonial tributário é aquele que constar da matriz, sendo que nos casos de prédios que não constem na matriz ou que nela constem, mas sem valor patrimonial tributário – cfr. artigo 12.º, n.º 2 do CIMT. O VPT é determinado nos termos do CIMI.

Relativamente à liquidação deste imposto, convém ressaltar que, de acordo com o art.º 19.º do CIMT, é o próprio interessado que deverá tomar a iniciativa, devendo apresentar a respetiva declaração nos serviços de finanças ou eletronicamente (n.º 1).

Se assim não ocorrer, a administração tributária promove a liquidação oficiosamente (n.º 2 do art.º 19.º do CIMI).

A liquidação terá de ocorrer antes do ato ou facto translativo dos bens, devendo ser apresentada uma declaração mesmo nos casos de isenção, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do art.º 19.º do CIMI. Via de regra, o pagamento deste imposto deverá ocorrer no próprio dia da liquidação ou no primeiro dia útil seguinte, sob pena de ficar sem efeito (cfr. artigo 36.º, n.º 1 do CIMT).

Quanto às isenções, o art.º 6.º, n.º 1, alínea g) do CIMT refere que ficam isentas de IMT as aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável.

Concretamente quanto aos incentivos às empresas, vale o disposto no art.º 69.º do EBF, que se aplica aos prédios situados nas áreas de localização empresarial (ALE). Ora, esta disposição refere-se ao benefício fiscal aplicável aos prédios situados em áreas de localização empresarial (ALE).

Neste contexto, é de notar que o Decreto-Lei n.º 72/2009, de 31 de março, veio reformular o regime anteriormente definido pelo Decreto-Lei n.º 70/2003, de 10 de abril, para as ALE.

Tendo surgido no âmbito do “Simplex”, o diploma em causa visa sobretudo, nas palavras do legislador, estabelecer “um enquadramento legal compatível com os objetivos de fomento do investimento produtivo e de revitalização do tecido empresarial subjacente”, pretendendo-se ainda uma atratividade das ALE pela simplicidade do quadro conciliador de políticas de defesa do ambiente e ordenamento do território e de criação de condições que promovam a produtividade e competitividade das empresas.

O conceito de ALE deixa assim de se centrar exclusivamente na atividade industrial para passar também a contemplar a atividade empresarial. Neste sentido, pretende-se que as ALE reúnam não só os espaços vocacionados para determinadas indústrias, comércio ou serviços, mas também espaços multissetoriais.

Ademais, verifica-se que o capítulo V do Decreto-Lei n.º 72/2009 se vocaciona para o procedimento de conversão de zonas industriais, parques industriais e áreas de acolhimento empresarial em ALE, sendo que as zonas ora convertidas terão de conformar as suas condições de instalação e exploração com as exigências presentes ao longo do diploma em causa, no âmbito dos projetos de ALE ora concebidos.

O preâmbulo do aludido diploma refere ainda o benefício fiscal que contende com a isenção de IMT pelas aquisições de imóveis situados nas ALE, quando efetuadas pelas respetivas Sociedades Gestoras e pelas empresas que nelas se instalem – cfr. n.º 1 do art.º 69.º do EBF.

Acresce que, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, esta isenção é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação dos prédios, mediante requerimento devidamente fundamentado, e instruído com o documento comprovativo do interesse municipal, a apresentar pelo sujeito passivo no prazo de 90 dias contados da data da aquisição ou conclusão das obras.

Contudo, caso o pedido de isenção seja apresentado para além do prazo referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, cessando no ano em que findaria, caso o pedido tivesse sido apresentado em tempo – cfr. n.º 5 do art.º 69.º do EBF.

Encontram-se, de igual modo, isentos de IMI, por um período de 10 anos, os prédios situados nas ALE adquiridos ou construídos pelas respetivas Sociedades Gestoras e pelas empresas que nelas se instalem – cfr. n.º 2 do art.º 69.º do EBF.

De notar que, nos termos do n.º 3 da mesma disposição, estas isenções encontram-se dependentes de reconhecimento prévio do interesse municipal pelo órgão competente do município.

Relativamente aos benefícios fiscais municipais (em sede de IMI e de IMT), atenda-se ainda ao disposto no art.º 23.º-A do CFI.

Destarte, para além dos benefícios fiscais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 23.º, os órgãos municipais podem conceder isenções

totais ou parciais de IML e ou IMT para apoio a investimento realizado na área do município (n.º 1 do art.º 23.º-A).

O art.º 23.º, n.º 1, b) prevê uma isenção ou redução de IML, por um período até 10 anos a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes, nos termos do artigo 22.º.

Por seu turno, o art.º 23.º, n.º 1, c) prescreve uma isenção ou redução de IMT relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º.

A concessão de benefícios fiscais municipais é feita nos termos previstos no n.º 2 do artigo 16.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (n.º 2 do art.º 23.º-A).

Ademais, aos benefícios fiscais concedidos nos termos dos números anteriores não é aplicável a limitação prevista na sublinha i) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º (n.º 3 do art.º 23.º-A).

Ainda no âmbito dos incentivos à Reabilitação Urbana:

(i) Em sede de IRS, o art.º 71.º, n.º 4 do EBF prescreve que são dedutíveis à coleta, em sede de IRS, até ao limite de € 500, 30% dos encargos suportados pelo proprietário relacionados com a reabilitação de: a) Imóveis, localizados em 'áreas de reabilitação urbana' e recuperados nos termos das respetivas estratégias de reabilitação; ou b) Imóveis arrendados passíveis de atualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27.º e seguintes do NRAU, que sejam objeto de ações de reabilitação.

Conforme o art.º 71.º, n.º 5 EBF, na sua redação atual, as mais-valias auferidas por sujeitos passivos de IRS residentes em território português decorrentes da primeira alienação, subsequente à intervenção, de imóvel localizado em área de reabilitação urbana, são tributadas à taxa autónoma de 5 %, sem prejuízo da opção pelo englobamento.

De acordo com o art.º 71.º, n.º 6 do EBF, é aplicável ao Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado o regime tributário previsto no artigo 8.º do Regime Jurídico dos Fundos e Sociedades de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional, aprovado pelo artigo 102.º da Lei n.º 64 -A/2008, de 31 de dezembro, com as necessárias adaptações.

Conforme o art.º 71.º, n.º 7 do EBF, os rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes em território português são tributa-

das à taxa de 5%, sem prejuízo da opção pelo englobamento, quando sejam inteiramente decorrentes do arrendamento dos imóveis referidos no n.º 4.

(ii) No que toca ao IRC, o art.º 71.º, n.º 1 do EBF prescreve que ficam isentos do IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que operem de acordo com a legislação nacional desde que constituídos entre 1 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 e pelo menos 75% dos seus ativos sejam bens imóveis sujeitos a ações de reabilitação realizadas nas áreas de reabilitação urbana.

Além disso, e conforme o art.º 71.º, n.º 2 do EBF, os rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos de investimento referidos no número anterior, pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, quer seja por distribuição ou mediante operação de resgate, são sujeitos a retenção na fonte de IRS ou de IRC, à taxa de 10%, exceto quando os titulares dos rendimentos sejam entidades isentas quanto aos rendimentos de capitais ou entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ao qual os rendimentos sejam imputáveis, excluindo: a) As entidades que sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; [cfr. Portaria n.º 345-A/2016, que altera a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro]; b) As entidades não residentes detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25% por entidades residentes.

O saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação de unidades de participação nos fundos de investimento referidos no n.º 1 é tributado à taxa de 10% quando os titulares sejam entidades não residentes a que não seja aplicável a isenção prevista no artigo 27.º do EBF [referente a mais-valias realizadas por não residentes] ou sujeitos passivos de IRS residentes em território português que obtenham os rendimentos fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola e não optem pelo respetivo englobamento [cfr. art.º 71.º, n.º 3 do EBF].

Por seu turno, o art.º 71.º, n.º 9 do EBF refere que a retenção na fonte a que se refere o n.º 2 tem caráter definitivo sempre que os titulares sejam entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português ou sujeitos passivos de IRS residentes que obtenham os rendimentos fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, podendo estes, porém, optar pelo englobamento para efeitos

desse imposto, caso em que o imposto retido tem a natureza de imposto por conta, nos termos do artigo 78.º do Código do IRS.

Ademais, e conforme o art.º 71.º, n.º 10 do EBF, a dispensa de retenção na fonte nos casos previstos no n.º 2 só se verifica quando os beneficiários dos rendimentos fizerem prova, perante a entidade pagadora, da isenção de que aproveitam ou da qualidade de não residente em território português, até à data em que deve ser efetuada a retenção na fonte, ficando, em caso de omissão da prova, o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei, sendo aplicáveis as normas gerais previstas nos competentes códigos relativas à responsabilidade pelo eventual imposto em falta.

A prova da qualidade de não residente em território português é feita nos termos previstos nos artigos 15.º, 16.º e 18.º do Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de novembro (v.g., Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida) – cfr. art.º 71.º, n.º 11 do EBF.

Ademais, e conforme prescreve o art.º 71.º, n.º 23 do EBF, na sua redação atual, para efeitos do presente artigo, considera-se:

- a) ‘Ações de reabilitação’ as intervenções de reabilitação de edifícios, tal como definidas no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, em imóveis que cumpram uma das seguintes condições: i) Da intervenção resultar um estado de conservação de, pelo menos, dois níveis acima do verificado antes do seu início; ii) Um nível de conservação mínimo ‘bom’ em resultado de obras realizadas nos dois anos anteriores à data do requerimento para a correspondente avaliação, desde que o custo das obras, incluindo imposto sobre valor acrescentado, corresponda, pelo menos, a 25 % do valor patrimonial tributário do imóvel e este se destine a arrendamento para habitação permanente;
- b) ‘Área de reabilitação urbana’ a área territorialmente delimitada nos termos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, estabelecido pelo Decreto –Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro;
- c) ‘Estado de conservação’ o estado do edifício ou da habitação determinado nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 266 -B/2012, de 31 de dezembro.

Neste seguimento, a nova redação do art.º 71.º, n.º 24 do EBF aponta para o facto de que a comprovação do início e da conclusão das ações de reabilitação é da competência da câmara municipal ou de outra entidade legalmente habilitada para gerir um programa de reabilitação urbana para a área da localização do imóvel, incumbindo -lhes certificar o estado dos imóveis, antes e após as obras compreendidas na ação de reabilitação, sem prejuízo do disposto na subalínea ii) da alínea a) do número anterior.

Finalmente, e de acordo com o art.º 71.º, n.º 21 do EBF, os incentivos fiscais consagrados nos n.ºs 1, 2 e 3 são aplicáveis aos imóveis objeto de ações de reabilitação iniciadas após 1 de janeiro de 2008 e que se encontrem concluídas até 31 de dezembro de 2020.

iii) Em matéria de IVA, e de acordo com a Lista I anexa ao CIVA (bens e serviços sujeitos a taxa reduzida – cfr. art.º 18.º do CIVA), encontram-se aqui compreendidas: na verba 2.23, as empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional; na verba 2.24, as empreitadas de reabilitação de imóveis que, independentemente da localização, sejam contratadas diretamente para o Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado pela sua sociedade gestora, ou pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P. (IHRU, I. P.), bem como as que sejam realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU, I. P. [na redação que lhe foi conferida pela Lei do OE para 2018].

2.2.3. Derrama Municipal

A Derrama é um imposto local que incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC. Trata-se, pois, de um imposto sobre o lucro das atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A derrama constitui receita dos municípios, nos termos da alínea c) do art.º 14.º do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, encontrando-se especificamente regulada no seu artigo 18.º.

Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5%, sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território – art.º 18.º, n.º 1. Tal significa que ao município, *maxime* à assembleia municipal, caberá decidir se lança ou não a derrama, e, caso tal suceda, dispõe de uma margem para decidir a taxa a que vai tributar, com o limite previsto por lei. Os municípios podem ainda entender não lançar este imposto.

Esta margem de liberdade conferida aos municípios nem sempre se verificou no âmbito deste tipo tributário.

Na verdade, até à lei n.º 1/87, de 6 de janeiro [3.ª Lei das Finanças Locais], a derrama estava consignada a determinadas situações de carácter excecional – financiamento de investimentos urgentes ou contratos de reequilíbrio financeiro.

Conforme o n.º 2 do art.º 18.º, para efeitos de aplicação do disposto no número anterior, sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a (euro) 50 000 o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre os gastos com a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional.

Quando o volume de negócios de um sujeito passivo resulte em mais de 50% da exploração de recursos naturais ou do tratamento de resíduos, podem os municípios interessados propor fundamentadamente à AT a fixação de uma fórmula de repartição de derrama (cfr. n.º 3 do art.º 18.º).

Além disso, a AT propõe, no prazo de 90 dias a contar da data da apresentação da proposta referida no número anterior, a fórmula de repartição de derrama, a fixar por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, do ambiente e da administração local, após a audição do sujeito passivo e dos restantes municípios interessados (n.º 4 do art.º 18.º).

2.2.4. Incentivos ao empreendedorismo, às empresas e ao investimento agrícola

De acordo com o art.º 69.º do EBF, referente aos prédios situados nas áreas de localização empresarial (ALE), são isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições de imóveis situados nas áreas de localização empresarial, efetuadas pelas respetivas sociedades gestoras e pelas empresas que nelas se instalarem (n.º 1).

São isentos de imposto municipal sobre imóveis, pelo período de 10 anos, os prédios situados nas áreas de localização empresarial, adquiridos ou construídos pelas respetivas sociedades gestoras e pelas empresas que neles se instalarem (n.º 2).

De notar que, nos termos do n.º 3 da mesma disposição, as isenções previstas nos n.ºs 1 e 2 ficam dependentes de reconhecimento prévio do interesse municipal pelo órgão competente do Município.

A isenção referida no n.º 2 é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação dos prédios, mediante requerimento devidamente fundamentado, e instruído com o documento comprovativo do interesse municipal, a apresentar pelo sujeito passivo no prazo de 90 dias contados da data da aquisição ou conclusão das obras (cfr. n.º 4).

Se o pedido de isenção for apresentado para além do prazo referido, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, cessando no ano em que findaria, caso o pedido tivesse sido apresentado em tempo (n.º 5), sendo que o regime referido nos n.ºs 1 e 2 aplica-se aos imóveis adquiridos ou concluídos até 31 de dezembro de 2016 (n.º 6).

No que toca aos benefícios fiscais municipais (cfr. art.º 23.º-A do CFI), prescreve o n.º 1 que, para além dos benefícios fiscais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 23.º do CFI [b] *Isenção ou redução de IML, por um período até 10 anos a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes, nos termos do artigo 22.º;* c) *Isenção ou redução de IMT relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes nos termos do artigo 22.º*], os órgãos municipais podem conceder isenções totais ou parciais de IML e ou IMT para apoio a investimento realizado na área do município.

Nos termos do n.º 2 do art.º 23.º-A do CFI, a concessão de benefícios fiscais municipais é feita nos termos previstos no n.º 2 do artigo 16.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (v.g., Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais).

Ainda de notar que o n.º 3 do art.º 23.º-A do CFI, aos benefícios fiscais concedidos nos termos dos números anteriores não é aplicável a limitação prevista na subalínea i) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º, isto é, incluem-se aqui também os terrenos destinados à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa.

No âmbito dos incentivos ao empreendedorismo e às empresas, é ainda digna de registo a possibilidade de conferir isenções, totais ou parciais, de taxas municipais, nos termos do Regulamento Municipal de Taxas; possibilidade de isenção temporal de derrama municipal. O valor do incentivo deve ser proporcional ao montante do investimento, ao número de postos de trabalho criados ou mantidos e às externalidades positivas geradas pelos projetos de investimento apoiados na economia local, regional e nacional. Devem valorizar-se, por exemplo, dos seguintes fatores: reordenamento industrial ou comercial do Concelho; fortalecimento da cadeia de valor do Concelho e da região; diversificação do tecido empresarial local, nomeadamente em setores inovadores e/ou de base tecnológica; empreendedorismo qualificado; aumento do n.º de postos de trabalho e da respetiva qualificação; formação profissional e qualificação contínua dos quadros das empresas; competitividade da iniciativa empresarial no que respeita à inovação nos produtos e/ou serviços a prestar, aos processos de investigação e desenvolvimento, à qualidade da gestão e à estrutura económica do projeto.

Por sua vez, o art.º 41.º-B do EBF versa sobre os benefícios fiscais relativos à instalação de empresas, tendo sido aditado ao EBF por intermédio da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Lei do OE para 2017). Ora, e de acordo com o respetivo n.º 1, às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços em territórios do interior, que sejam qualificados como micro, pequena ou média empresa, é aplicável a taxa de IRC de 12,5% aos primeiros € 15 000 de matéria coletável.

Como condições para usufruir dos benefícios fiscais aqui previstos, estabelece o n.º 2 da mesma disposição que a empresa: terá de exercer a atividade e ter direção efetiva nas áreas beneficiárias; não poderá ter salários em atraso; não poderá resultar de cisão efetuada nos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios.

Quanto à determinação do respetivo lucro tributável, esta deverá ser efetuada com recurso a métodos diretos de avaliação (excluindo-se, portanto, os métodos indiretos) ou no âmbito do regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Relativamente à delimitação das áreas territoriais beneficiárias, prescreve o n.º 4 do art.º 41.º-B do EBF que esta é estabelecida por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças, das autarquias locais e do planeamento e das infraestruturas, obedecendo-se a determinados critérios, tais como a emigração e envelhecimento, a atividade económica e o emprego, o empreendedorismo e a infraestruturização do território.

Neste contexto, surge a Portaria n.º 208/2017, de 13 de julho, que apresenta a delimitação das áreas territoriais beneficiárias de medidas do Programa Nacional para a Coesão Territorial (PNCT), que se constituam como um incentivo ao desenvolvimento dos territórios do interior.

Contudo, determina o n.º 3 do art.º 41.º-B do EBF que o benefício fiscal previsto no presente artigo não é cumulativo com outros benefícios de idêntica natureza, sem prejuízo da possibilidade de opção por outro regime mais favorável.

Além disso, e de acordo com o n.º 5 do art.º 41.º-B do EBF, o benefício fiscal previsto no presente artigo encontra-se sujeito às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios *de minimis*, não podendo o montante do benefício exceder o limiar *de minimis*. Os auxílios *de minimis* são ajudas de reduzido valor concedidas a uma empresa, não sendo por essa razão suscetíveis de afetar de forma significativa o comércio e a concorrência entre Estados-Membros.

2.2.5. Encargos de mais-valias

Os encargos de mais-valias, receita de natureza tributária também da titularidade das autarquias locais, não exprimem, à semelhança do que temos vindo a afirmar quanto aos demais tributos, um qualquer

poder tributário estrito. Assim sendo, refira-se que a sua criação cabe ao Estado e não às autarquias locais.

Nos termos da alínea g) do artigo 14.º do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, figura ainda no elenco das receitas das autarquias locais o produto da cobrança de encargos de mais-valias destinados por lei aos municípios.

A este propósito, destaquem-se alguns exemplos de encargos de mais-valias (que têm a natureza de imposto) que revertem para os Municípios (contribuições de melhoria): contribuição especial pela valorização dos terrenos da margem sul do Tejo, em consequência da construção da ponte entre Lisboa e Almada; contribuição especial pela valorização dos imóveis beneficiados com a construção da CRIL, CREL, CRIP, CREP, travessia ferroviária do Tejo, troços ferroviários complementares, extensões do metropolitano de Lisboa e concretização de sistemas ferroviários ligeiros.

2.2.6. Participação variável no IRS

A participação variável no IRS encontra-se, primeiramente, prevista na alínea f) do art.º 14.º do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, encontrando-se regulada mais especificamente nos art.ºs 25.º e ss deste diploma.

Ora, de acordo com o art.º 26.º e com a alínea c) do n.º 1 do artigo 25.º do diploma *supra* referido, os municípios têm direito a uma participação variável, até 5%, no IRS dos sujeitos passivos domiciliados na sua circunscrição territorial. Considera-se como domicílio fiscal o do sujeito passivo identificado em primeiro lugar na respetiva declaração de rendimentos – n.º 4 do art.º 25.º.

Esta participação incide sobre os rendimentos em sede de IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na circunscrição territorial de cada município, calculada sobre a respetiva coleta líquida das deduções previstas no n.º 1 do artigo 78.º do Código do IRS – cfr. alínea c) do n.º 1 do art.º 25.º.

Ademais, esta participação passou a integrar as receitas derivadas das autarquias locais, assumindo-se como um instrumento de redistribuição dos recursos financeiros públicos.

Ora, de acordo com o art.º 26.º, n.º 1, os municípios têm direito, em cada ano, a uma participação variável até 5 % no IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial, relativa aos rendimentos do ano imediatamente anterior, calculada sobre a respetiva coleta líquida das deduções previstas no n.º 1 do artigo 78.º do Código do IRS, deduzido do montante afeto ao Índice Sintético de Desenvolvimento Regional nos termos do n.º 2 do artigo 69.º.

A participação referida no número anterior depende de deliberação sobre a percentagem de IRS pretendida pelo município, a qual é comunicada por via eletrónica pela respetiva câmara municipal à AT, até 31 de dezembro do ano anterior àquele a que respeitam os rendimentos (cfr. n.º 2). A ausência da comunicação a que se refere o número anterior, ou a receção da comunicação para além do prazo aí estabelecido, equivale à falta de deliberação e à perda do direito à participação variável por parte dos municípios (cfr. n.º 3).

Além disso, prevê o n.º 4 da mesma disposição que, nas situações referidas no número anterior, ou caso a percentagem deliberada pelo município seja inferior à taxa máxima definida no n.º 1, o produto da diferença de taxas e a coleta líquida é considerado como dedução à coleta do IRS, a favor do sujeito passivo, relativo aos rendimentos do ano imediatamente anterior àquele a que respeita a participação variável referida no n.º 1, desde que a respetiva liquidação tenha sido feita com base em declaração apresentada dentro do prazo legal e com os elementos nela constantes.

A inexistência da dedução à coleta a que se refere o número anterior não determina, em caso algum, um acréscimo ao montante da participação variável apurada com base na percentagem deliberada pelo município (n.º 5).

Para efeitos do disposto no presente artigo, considera-se como domicílio fiscal o do sujeito passivo identificado em primeiro lugar na respetiva declaração de rendimentos (n.º 6).

O percentual e o montante da participação variável no IRS constam da nota de liquidação dos sujeitos passivos deste imposto (n.º 7).

De ressaltar que esta participação variável no IRS teve uma origem algo controversa. A sua implementação não se encontrou isenta de críticas e de dúvidas, tendo o Presidente da República suscitado eventuais inconstitucionalidades de tal medida.

Com efeito, questionou-se se uma tal medida não violaria, porventura, os princípios da igualdade, da unidade do Estado e mesmo da legalidade tributária. O Tribunal Constitucional acabou por pronunciar-se negativamente.

2.2.7. Enquadramento em IVA das Autarquias Locais [breve referência]⁴

O art.º 2.º, n.º 1, al. a) do CIVA determina que, de uma forma genérica, as pessoas singulares ou coletivas que, de modo independente, desenvolvam atividades económicas são sujeitos passivos daquele imposto.

Todavia, o enquadramento em IVA de organismos públicos, nomeadamente das Autarquias Locais, só excecionalmente segue aquela norma, não obstante no ordenamento jurídico português a não sujeição aplicável às entidades públicas surja como exceção à regra geral.

A base para aquele tratamento diferenciado encontra-se no n.º 1 do Art.º 13.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28/11/2006, que revogou a Sexta Diretiva), que prevê uma delimitação negativa para organismos do Estado, na qual se inserem as autarquias locais.

De acordo com a norma estatuída naquela diretiva, os organismos públicos não são sujeitos passivos quanto às atividades ou operações realizadas no âmbito dos seus poderes de autoridades públicas, mesmo quando no contexto dessas atividades ou operações cobrem uma contra-prestação sobre a forma de taxas, ou de outras formas de contrapartida.

O próprio art.º 2.º, n.º 2 do CIVA, transpondo o previsto no n.º 1 do art.º 13.º da Diretiva IVA, preconiza *regras de delimitação negativa* aplicáveis àquelas entidades: *“O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.”*

A aludida delimitação negativa de incidência implica o cumprimento cumulativo dos seguintes requisitos: (i) ser uma operação que cumpre

⁴ Sobre esta temática, cfr. BORREGO, A. C.; LOPES, C. M. M. & FERREIRA, C. M. S., *A complexidade fiscal nos organismos do Estado: O caso do IVA nas Autarquias*, disponível online em <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/31.pdf>.

as regras de incidência do IVA; (ii) ser desenvolvida pelo Estado ou pessoas coletivas de direito público; (iii) ser desenvolvida no contexto dos poderes de autoridade daquelas entidades; (iv) não implicar distorções de concorrência com o setor privado.

Ademais, e de acordo com o n.º 3 do mesmo art.º 2.º do CIVA, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das seguintes atividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa: a) Telecomunicações; b) Distribuição de água, gás e eletricidade; c) Transporte de bens; d) Prestação de serviços portuários e aeroportuários; e) Transporte de pessoas; f) Transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda; g) Operações de organismos agrícolas; h) Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial; i) Armazenagem; j) Cantinas; l) Radiodifusão e radiotelevisão.

Nos termos do n.º 4 do art.º 2.º do CIVA, para efeitos dos n.ºs 2 e 3 do presente artigo, o Ministro das Finanças define, caso a caso, as atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa.

Nas operações sujeitas, e que não usufruem de quaisquer isenções, encontram-se a venda de água das autarquias aos municípios e a exploração de parqueamentos, entre outras.

Nas operações sujeitas a imposto, embora isentas nos termos do art.º 9.º do CIVA, o que significa que não será liquidado IVA por estas operações aos utentes, encontram-se operações como os serviços de remoção de lixo, os arrendamentos de imóveis, a exploração de equipamentos desportivos, entre outros.

Quanto à inversão de sujeito passivo na construção civil, aplicável às autarquias locais, verifica-se a regra de inversão quando o adquirente for uma autarquia, desde que os serviços de construção civil tenham sido adquiridos no âmbito das atividades sujeitas a imposto, mesmo nos casos em que gozam de isenções, nos termos do art.º 9.º do CIVA.

Permanecem fora da regra de inversão apenas as atividades desenvolvidas pelas autarquias no âmbito dos seus poderes de autoridade. Neste contexto, a dificuldade reside no problema da distinção do que são, ou não, atividades no âmbito dos poderes de autoridade.

A inversão de sujeito passivo na construção civil, tema por si só complexo, apresenta um outro problema associado: aquele que se foca na dedução do imposto suportado, por se tratar de sujeitos passivos mistos. A inversão de sujeito passivo transfere para o adquirente a obrigação de liquidar o IVA.

Contudo, o direito à dedução, por se tratar de sujeitos passivos mistos, será ou não exercido, em função do uso do pro-rata, ou da afetação real, que implica calcular a proporção das operações que conferem direito à dedução no total de operações e proceder à dedução do IVA suportado usando essa proporção.

2.2.8. Taxas e Preços

As taxas e os preços encontram-se previstos na alínea e) do art.º 14.º do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais. O art.º 20.º do mesmo diploma refere-se às taxas dos municípios. Por seu turno, o art.º 21.º refere-se aos preços.

De facto, os municípios podem “criar” taxas, através de regulamento aprovado pelo órgão deliberativo, a assembleia municipal (cfr. artigo 8.º, n.º 1 do Regime Geral das Taxas das autarquias locais – RGTAL).

Aos sujeitos passivos de taxas é conferida a possibilidade de reclamarem perante o órgão que efetuou a liquidação no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação – cfr. artigo 16.º, n.º 2 do RGTAL.

No âmbito das taxas, os municípios encontram-se subordinados a vários princípios, que já referimos anteriormente, aquando da análise do RGTAL, a saber:

- (i) Princípio da equivalência jurídica (art.º 4.º do RGTAL) – as taxas, assentam no princípio da equivalência entre a prestação e a contraprestação. Essa equivalência traduz-se num benefício específico para o contribuinte a aferir pelo princípio da compensação pelo benefício ou na provocação de um específico custo à correspondente comunidade, a aferir pelo princípio da cobertura dos custos. Conforme consta da lei, a equivalência não tem necessariamente que ser económica, mas sim uma equivalência jurídica.
- (ii) Princípio da justa repartição dos encargos públicos (art.º 5.º do RGTAL) – deste princípio resulta que as taxas devem assumir uma dimensão social, ao determinar, que a par do interesse

público local e da satisfação das necessidades financeiras das autarquias locais, devem prosseguir a promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental.

- (iii) Princípio da publicidade [art.º 13.º do RGAL] – as autarquias devem disponibilizar, quer em formato de papel, em local visível nos edifícios das sedes e Assembleias respetivas, quer em página eletrónica, os regulamentos que criam as taxas previstas na lei.
- (iv) Princípio da proporcionalidade – a decisão administrativa deve ser adequada ao interesse público a atingir; necessária para atingir o interesse público desejado; e ponderada dentro de uma relação custo /benefício.
- (v) Princípio da justificação económico-financeira do quantitativo das taxas – a Assembleia Municipal pode criar taxas ou alterar o seu valor, por meio de regulamento, que deverá conter, obrigatoriamente, a fundamentação económico-financeira dos quantitativos a cobrar, designadamente os custos diretos e indiretos, os encargos financeiros e as amortizações e os futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local.

Por sua vez, os art.ºs 6.º e 7.º do RGAL ocupam-se da incidência objetiva e subjetiva das taxas.

Nos que concerne ao art.º 20.º do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, prescreve o respetivo n.º 1 que os municípios podem criar taxas nos termos do regime geral das taxas das autarquias locais. Além disso, e nos termos do n.º 2, a criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição dos encargos públicos e da publicidade, incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares, geradas pela atividade dos municípios ou resultantes da realização de investimentos municipais.

Quanto aos preços, o art.º 21.º, n.º 1 do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais prevê que os preços e demais instrumentos de remuneração a fixar pelos municípios, relativos aos serviços prestados e aos bens fornecidos em gestão direta pelas unidades orgânicas municipais, pelos serviços municipalizados e por empresas locais, não devem ser inferiores aos custos direta e indiretamente supor-

tados com a prestação desses serviços e com o fornecimento desses bens.

Para efeitos do disposto no número anterior, os custos suportados são medidos em situação de eficiência produtiva e, quando aplicável, de acordo com as normas do regulamento tarifário em vigor (n.º 2).

Os preços e demais instrumentos de remuneração a cobrar pelos municípios respeitam, nomeadamente, às atividades de exploração de sistemas municipais ou intermunicipais de (cfr. n.º 3 da mesma disposição): a) Abastecimento público de água; b) Saneamento de águas residuais; c) Gestão de resíduos sólidos; d) Transportes coletivos de pessoas e mercadorias; e) Distribuição de energia elétrica em baixa tensão.

Relativamente às atividades mencionadas no número anterior, os municípios cobram os preços previstos em regulamento tarifário a aprovar (n.º 4). O regulamento tarifário aplicável à prestação pelos municípios das atividades mencionadas nas alíneas a) a c) do n.º 3 observa o estabelecido no artigo 82.º da Lei da Água, aprovada pela Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro, e no regulamento tarifário aprovado pela entidade reguladora dos setores de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos sólidos (cfr. n.º 5).

2.2.9. Isenções e Benefícios Fiscais⁵

De acordo com o art.º 15.º, alíneas d) e e) do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nomeadamente: concessão de isenções e benefícios fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo seguinte; compensação pela concessão de benefícios fiscais relativos a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, por parte do Governo, nos termos do n.º 4 do artigo seguinte.

Neste seguimento, prescreve o art.º 16.º do mesmo diploma refere, no seu n.º 2, que a assembleia municipal pode, por proposta da câmara

⁵ Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria, cfr. CCDRN, *Da concessão de isenções e benefícios legais. Da alteração ao artigo 16.º do RFALEI introduzida pela LOE 2017*. Documento oficial, disponível online em http://www.ccdr-n.pt/sites/default/files/ficheiros_ccdrn/administracaolocal_da_concessao_de_isencoes_e_beneficios_legais.pdf.

municipal, através de deliberação fundamentada que inclui a estimativa da respetiva despesa fiscal, conceder isenções totais ou parciais, objetivas ou subjetivas, relativamente aos impostos e outros tributos próprios.

2.2.10. Imposto do Selo

De acordo com o artigo 6.º do CIS (isenções subjetivas), são isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo: a) O Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as suas associações e federações de direito público e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial.

Além disso, e conforme prevê o artigo 3.º do CIS, o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1.º. Em caso de interesse económico comum a vários titulares, o encargo do imposto é repartido proporcionalmente por todos eles. Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico: nos trespasses de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola e nas subconcessões e trespasses de concessões feitos pelo Estado, pelas regiões autónomas ou pelas autarquias locais, para exploração de empresas ou de serviços de qualquer natureza, tenha ou não principiado a exploração, os adquirentes dos referidos direitos.

Nos termos do art.º 70.º, nos trespasses de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, se, por indicação inexata de preço, ou simulação deste, o imposto do selo tiver sido liquidado por valor inferior ao devido, o Estado, as autarquias locais e demais pessoas coletivas de direito público poderão preferir na aquisição desde que assim o requeiram perante os tribunais comuns e provem que o valor por que o imposto deveria ter sido liquidado excede em 30% ou em € 5000, pelo menos, o valor sobre que incidiu. Ao exercício do direito de preferência, aplica-se, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 55.º do CIMT.

No que concerne às obrigações acessórias em sede deste imposto, o artigo 56.º do CIS prevê que os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, incluindo os dotados de autonomia administrativa ou financeira e, ainda que personalizados, as associações e federações de municípios, bem como outras pessoas coletivas de direito público, as pessoas coletivas de utilidade pública,

as instituições particulares de solidariedade social e as empresas públicas enviam à Autoridade Tributária e Aduaneira, por transmissão eletrónica de dados, a declaração a que se refere o artigo 52.º, ou seja, declaração discriminativa do imposto do selo liquidado e do valor das operações e dos atos realizados isentos deste imposto, segundo a verba aplicável da tabela.

Nesta matéria, a Lei do OE para 2018 veio ainda efetuar alguns aditamentos a CIS, isto é:

- (i) Artigo 56.º -A, que refere que as entidades referidas no artigo anterior ficam também obrigadas a apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira a declaração a que se refere o artigo 52.º -A no prazo e condições aí definidos.
- (ii) Artigo 52.º -A, que prescreve que os sujeitos passivos referidos no n.º 1 do artigo 2.º são obrigados a apresentar declaração discriminativa, por verba aplicável da Tabela Geral, com: a) O valor tributável das operações e factos sujeitos a imposto do selo; b) O valor do imposto liquidado, identificando os titulares do encargo; c) As normas legais ao abrigo das quais foram reconhecidas isenções, identificando os respetivos beneficiários; d) O valor do imposto compensado, nos termos do artigo 51.º, identificando o período de imposto compensado e os beneficiários da compensação.

Nos termos do n.º 2 deste recentemente aditado art.º 52.º-A do CIS, a declaração a que se refere o número anterior é de modelo oficial, devendo ser apresentada, por via eletrónica, no prazo previsto no n.º 1 do artigo 44.º, através de modelo oficial, nos termos a regulamentar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

3. Conclusões

A criação de impostos e sistema fiscal é uma matéria que faz parte do elenco constante no art.º 165.º da CRP, constituindo, por isso, reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República. Tal significa que se trata de uma matéria da competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo (nos termos de uma lei de autorização, conforme prevê o n.º 2 do art.º 165.º da CRP). Esta ideia configura o princípio da legalidade fiscal [art.º 103.º da CRP].

Contudo, a criação de taxas não se encontra totalmente sujeita ao aludido princípio que, nesse âmbito, apenas se aplica no que respeita ao regime geral das taxas das autarquias locais e a todo um enquadramento legislativo de base.

Sem prescindir, existem impostos a cuja receita as autarquias locais têm direito, sendo que, para além de terem direito à receita, as autarquias locais dispõem do poder de fixar as taxas, em concreto, e de conceder benefícios fiscais, dentro de determinados limites.

4. Bibliografia

- ARAÚJO, M. A. (2017). *A isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis aplicável aos prédios inseridos nos Centros Históricos Classificados*, disponível online em www.informador.pt.
- ARAÚJO, M. A. (2017). *Reabilitação Urbana nos Centros Históricos – Incentivos Fiscais*, disponível online em www.informador.pt.
- AZEVEDO, P. A. (2018). *Incentivos à Reabilitação Urbana: principais destaques e alterações ao EBF, a este propósito, por ocasião da Lei do OE para 2018*, disponível online em www.informador.pt.
- BORREGO, A. C.; LOPES, C. M. M. & FERREIRA, C. M. S., *A complexidade fiscal nos organismos do Estado: O caso do IVA nas Autarquias*, disponível online em <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/31.pdf>.
- CCDRN, *Da concessão de isenções e benefícios legais. Da alteração ao artigo 16.º do RFAL&I introduzida pela LOE 2017*. Documento oficial, disponível online em http://www.ccdr-n.pt/sites/default/files/ficheiros_ccdrn/administracaolocal/da_concessao_de_isencoes_e_beneficios_legais.pdf.
- PINTO, A. M. M. M. (2014). *A autonomia tributária local – A sua relevância e as novas exigências*, tese de Mestrado [Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho], disponível online em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/30257/1/A%20Autonomia%20tribut%C3%A1ria%20local%20-%20a%20sua%20relev%C3%A2ncia%20e%20as%20novas%20e.pdf>.
- TEIXEIRA, M. E. O. (2014). *O poder tributário das autarquias*, tese de Mestrado [Mestrado em Solicitadoria, ESTGF-P. Porto], disponível online em http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5771/1/DM_MariaTeixeira_MSOL2014.pdf.