

Tributação e urbanismo no direito europeu *

Resumo

Depois de esclarecer o sentido amplo das expressões tributação e urbanismo, o autor conclui que o fenómeno do urbanismo se encontra com a tributação, de um lado, na medida em que origina factos tributários e, de outro, enquanto reclama meios de financiamento que possam ser tributos. Atendendo, porém, à actual redefinição do papel do Estado, assiste-se a uma separação entre a tributação e o urbanismo, passando este a ser financiado fundamentalmente pelos próprios proprietários, com base em técnicas de perequação dos benefícios e dos encargos decorrentes das operações urbanísticas.

Por isso, não admira que o urbanismo se encontre com a tributação sobretudo enquanto dá origem a factos tributários, relativos a impostos ou a taxas. No que respeita aos impostos, temos as mais-valias urbanísticas que são objecto tanto de tributação geral, através da tributação do rendimento pessoal e da tributação das empresas, como de tributação especial através das chamadas contribuições especiais. Por seu lado, no concernente às taxas, sobressaem as “taxas pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas”, as quais, atendendo ao elevado montante que atingem, nem sempre podem ser havidas com tributos bilaterais ou taxas.

1. Algumas observações preliminares

Antes de começarmos propriamente a tratar do tema que nos propusemos, importa fazer algumas observações preliminares, até para esclarecimento prévio dos membros do auditório dos destinatários deste texto.

E a primeira é para dizer que, não obstante a generosidade do título com que encimamos estas considerações, “tributação e urbanismo no direito europeu”, como será aliás fácil de compreender, vai ter por base fundamentalmente o que se passa em Portugal. Para tanto pesam sejam factores objectivos que se prendem com o tempo que haveria de disponibilizar para tratar de tão amplo e complexo tema, como sobretudo com factores subjectivos que têm a ver com as nossas capacidades, ou melhor, com as nossas incapacidades. Pois, não será preciso fazer grande esforço para constatar que é tema demasiado vasto e complexo para um modesto professor de direito fiscal ¹. Ou seja, em termos práticos, a expressão constante da segunda parte do título “no direito europeu”, deve ler-se “fundamentalmente no direito português”.

O que não significa, naturalmente, que não façamos referência, ainda que muito sumária, à expressão que um tal problema tem noutros países europeus. Mais especificamente, faremos alusão ao que se passa em Espanha, França, Itália e Alemanha, por serem estes os países que, embora cada um a seu modo, se apresentam não só como os mais signifi-

* O presente texto reproduz, em larga medida, a comunicação que apresentámos no II Congresso Internacional de Direito Tributário, que decorreu de 27 a 29 de Agosto de 2003 na cidade do Recife.

¹ Ou de direito tributário, como se prefere dizer em terras brasileiras.

cativos, mas também como os mais próximos do sistema português ². O que, ainda assim, não deixará de ser importante para compreender seja o tipo de relações existentes em geral entre a tributação e o urbanismo, seja o sentido da sua recente evolução.

Mas também a primeira parte do título, ou seja, a expressão “tributação e urbanismo”, e nisto consiste a segunda observação preliminar, tem de ser objecto de uma leitura moderada, que o mesmo é dizer, de uma leitura mais restrita do que aquela que as palavras sugerem e que literalmente têm. O que significa que não vamos falar de todo o amplo domínio que pode ser pensado como tributação do urbanismo ³, mas apenas de um núcleo desse domínio, do núcleo mais importante e moderno dessa tributação, o qual tem a ver com o fenómeno do urbanismo que tem dado origem por toda a parte a uma produção normativa tão especial e intensa que originou o moderno direito do urbanismo estudado nas faculdades de direito, seja ao nível da licenciatura, seja sobretudo ao nível do ensino pós-graduado.

Sendo óbvio que estamos a falar aqui de direito do urbanismo entendido o termo urbanismo, como bem se compreende, num sentido amplo. Num sentido que abarca os três conhecidos e já clássicos domínios do urbanismo, a saber: o domínio do ordenamento ou planeamento urbanístico, o domínio do uso e ocupação dos solos urbanos e o domínio da construção de edifícios ou da edificação ⁴. O que, é de acrescentar, não obsta a que seja sobretudo este último segmento do direito do urbanismo, isto é, o urbanismo em sentido estrito, aquele que, por via de regra, mais aberto se apresenta à tributação e que, justamente por isso, constitui o suporte de uma tributação específica — a tributação do urbanismo.

Finalmente, e nisto consiste a terceira nota preliminar, é de salientar que o termo tributação vai utilizado no título no seu sentido rigoroso ou técnico, dizendo respeito, portanto, aos tributos no seu conjunto, sejam estes impostos, taxas ou contribuições (ou tributos) especiais. O que quer dizer que não vamos tratar apenas dos tributos unilaterais ou impostos, como poderia ser-se levado a pensar com base na utilização do vocábulo tributação com o sentido de imposição, como por vezes acontece, mas também dos tributos bilaterais ou taxas.

² Para o que teremos em conta sobretudo os estudos de Angel Menéndez Rexach, «O sistema financeiro e fiscal do urbanismo em Espanha»; Volkmar Götz, «Financement et recouvrement fiscal dans le domaine de l'urbanisme en Allemagne» = «Finanzierung und Abgabenerhebung beim Städtebau in Deutschland»; Yves Jégouzo, «Le système financier et fiscal de l'aménagement en France»; e Erminio Ferrari, «Le système financier et le système fiscal de l'urbanisme en Italie», todos em *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, Actas do 1º Colóquio Internacional Coimbra, 13 e 14 de Outubro de 2000, Almedina, Coimbra, 2002, respectivamente, pp. 75 e ss., 99 e ss., 115 e ss., 129 e ss., e 147 e ss.

³ Frequentemente, aliás, sob a designação de fiscalidade do urbanismo – v., neste sentido, Diogo Leite de Campos, «Fiscalidade do urbanismo», in *Direito do Urbanismo*, INA, Lisboa, 1989, pp. 455 e ss., e nós próprios, embora criticando essa expressão, no estudo «Fiscalidade do urbanismo», em *Revista de Direito Tributário*, cit., pp. 70 e ss., e em *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, cit., pp. 38 e ss. Uma crítica que tem por base o facto de a expressão fiscalidade, ao referir-se ao conjunto dos impostos numa perspectiva inter ou multidisciplinar, se revelar inadequada para identificar o objecto mais amplo constituído pelo conjunto dos tributos. De fiscalidade do urbanismo se fala, por via de regra, em França – cf., por todos, Fernand Bouyssou, «Réflexions sur vingt ans de fiscalité de l'urbanisme», e Bernard Plagnet, «Réflexions sur la fiscalité locale», ambos em *Études de Finances Publiques offertes à Paul Marie Gaudemet*, Paris, 1985, respectivamente, pp. 717 e ss. e pp. 735 e ss., e Yves Jégouzo, «Le financement de l'aménagement après la loi du 18 juillet 1985», *Revue Française de Droit Administratif*, 2 (3), mai-juin 1986, pp. 339 e ss.

⁴ Cf. Fernando Alves Correia, *O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade*, Almedina, Coimbra, 1989, pp. 51 e ss., e *Manual de Direito do Urbanismo*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2002, pp. 47 e 100.

Esclarecido que está o sentido de cada um dos termos *de per si* ou em separado, que integram a expressão que suporta o título deste texto, vejamos agora o sentido do conjunto, isto é, o sentido da expressão tributação e urbanismo. O que, como é bom de ver, implica relacionar a tributação e o urbanismo.

2. A tributação e o urbanismo

No estudo das relações entre a tributação e o urbanismo, vamos considerar aqui três aspectos ou sectores, a saber: os pontos de contacto entre essas duas realidades, a actual relevância da tributação para o financiamento do urbanismo e o fenómeno do urbanismo e a tributação clássica do património. Uma palavra sobre cada um destes aspectos.

2.1. Pontos de contacto entre tributação e urbanismo. Podemos dizer que o fenómeno do urbanismo se encontra, ou pode encontrar, com a tributação a partir de três perspectivas ⁵: 1) na medida em que o urbanismo origina factos tributários, factos susceptíveis de tributação, o que nos coloca sobretudo um problema de tributação do urbanismo; 2) na medida em que o urbanismo reclama meios de financiamento que podem ser constituídos por tributos, o que nos conduz fundamentalmente a um problema de financiamento tributário do urbanismo; e 3) na medida em que nos deparamos com uma associação automática da tributação e do financiamento do urbanismo através dos benefícios fiscais.

Especificando um pouco, temos, de um lado, a situação em que a actividade urbanística dá origem a específicas manifestações de capacidade contributiva, as quais, sejam gerais ou especiais, podem ser erigidas em pressuposto e critério de impostos ou de contribuições especiais ⁶. É o que acontece com as mais-valias imobiliárias decorrentes da actividade urbanística do Estado ou dos municípios ⁷, as mais-valias urbanísticas, as quais, por via de regra, são objecto quer de impostos, quer de contribuições ou tributos especiais.

De outro lado, o urbanismo depara-se com a tributação enquanto, ao ocasionar encargos urbanísticos para o Estado e/ou para os municípios, possa obter os meios financeiros para fazer face a tais encargos, nos tributos, sobretudo nos tributos bilaterais ou taxas. Pois, tratando-se de encargos que configuram custos de natureza divisível, podem os mesmos ser repartidos pelos que os originam, através da exigência de taxas ou outras compensações urbanísticas. É o que se verifica, por via de regra, com as taxas urbanísticas *lato sensu* ⁸.

Finalmente, temos o fenómeno bem conhecido da beneficiação fiscal, traduzido na utilização dos benefícios fiscais como instrumento de fomento ou incentivo do urbanismo. Uma hipótese que, como é fácil de compreender, porque de todo desaconselhável, não pode deixar de ser muito limitada, no caso de a mesma ser admitida. Um aspecto que, ainda assim, há que mencionar também.

⁵ Que, em rigor, são duas, já que a terceira, como vamos ver, não passa de uma associação automática dessas duas.

⁶ Sobre o sentido da capacidade contributiva como pressuposto e critério dos impostos, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 462 e ss.

⁷ O mesmo valendo para outros entes territoriais, como as regiões ou comunidades autónomas.

⁸ V. sobre estas, *infra*, ponto 3.2.

2.2. *A actual tendência para a separação entre a tributação e o urbanismo.* Mas, no concernente às relações entre a tributação e o urbanismo, impõe-se fazer mais algumas considerações, que contendem com o actual quadro de redefinição do papel do Estado no domínio da economia. Ou, em termos porventura mais exactos, considerações que dizem respeito à distribuição das tarefas comunitárias em sede económica entre o Estado e o mercado. Pelo que, num tal domínio, parece estarmos colocados, de novo, perante uma situação idêntica à vivida no séc. XIX, que resolveu a contenda basicamente a favor do mercado, e à vivida no séc. XX, que resolveu a contenda, em significativa medida, a favor do Estado.

Uma situação que, como antítese da anterior que é, tem sido construída naturalmente contra o excesso de protagonismo económico e social do Estado, beneficiando do ambiente que a tríade “liberalização, privatização e desregulação” pretende exprimir. O que tem conduzido fundamentalmente a um processo de redução do papel económico do Estado, o qual tem vindo a assumir, num tal domínio, sobretudo funções de regulação e de fiscalização ou supervisão ⁹.

Por isso, num tal contexto, não admira que se tenham desenvolvido, no domínio das relações entre a tributação e o urbanismo, duas ideias, que não podemos deixar de ter aqui presentes. Estamos a referir-nos à exclusão ou secundarização da tributação no financiamento do urbanismo, por um lado, e à privatização dos encargos do urbanismo em geral, que assim são endossados sobretudo aos proprietários dos solos urbanos ou urbanizáveis, por outro ¹⁰.

Na verdade e quanto ao primeiro dos aspectos, é patente que a utilização do sistema tributário tem cada vez menos peso na resolução dos problemas do urbanismo. O que não admira e se enquadra na tendência cada vez mais acentuada de rejeição da utilização dos impostos, ou melhor, da disciplina legal dos impostos, para a realização directa ou imediata de interesses públicos. Uma tendência que, embora esteja longe de representar uma qualquer regressão à neutralidade fiscal do séc. XIX, vem reforçar a ideia de que o sistema fiscal tem por principal missão angariar receitas, angariar as receitas necessárias para fazer face às despesas públicas.

Por seu lado, quando ao segundo dos aspectos focados, basta ter em conta a evolução recente da legislação urbanística na generalidade dos países. Com efeito, nela encontramos, como traço comum mais marcante, a tendência clara no sentido de o financiamento do urbanismo caminhar de um sistema mais público para um sistema mais privado.

⁹ Sobre a regulação, v., por todos, Vital Moreira, *Auto-regulação Profissional e Administração Pública*, Almedina, Coimbra, 1997, pp. 34 e ss., e Saldanha Sanches, «A regulação: história breve de um conceito», *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 60, I – Janeiro de 2000. Por seu lado, a respeito da crescente função de fiscalização do Estado, há quem fale de Estado vigilante ou supervisor – v., sobre cada uma destas configurações do Estado, respectivamente, Ricardo Rivera Ortega, *El Estado Vigilante*, tecnos, Madrid, 1999, e Helmut Wilke, *Supervision des Staates*, Frankfurt, 1997. Um fenómeno que, devemos acrescentar, também se verifica no campo do direito fiscal, em que é visível o que vimos designando por “privatização” da administração ou gestão dos impostos – v. os nossos *Direito Fiscal*, 2.^a ed., Almedina, Coimbra, 2003, pp. 337 e ss., e «O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação», *Volume Comemorativo dos 75 Anos do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 2003, pp. 1057 e ss. (1087 e ss.).

¹⁰ Ainda a respeito do recuo da intervenção económica e social, expressa na tríade “liberalização, privatização e desregulação”, devemos acrescentar que temos a sensação de que o Estado está a ser afectado por uma verdadeira “esquizofrenia”, traduzida no facto de enquanto, por um lado, abandona os activos ao mercado, por outro, conserva ou atrai passivos, o que tem expressão no nível das despesas públicas que tem que manter, designadamente para continuar a assegurar um Estado social (ainda que emagrecido).

Ou seja, no sentido de o financiamento das operações urbanísticas passarem de um financiamento de cariz basicamente público, levado a cabo sobretudo através de impostos, contribuições especiais e taxas, para um financiamento de cariz mais privado, concretizado num quadro de técnicas de perequação de benefícios e de encargos. Um quadro a concretizar sobretudo pelos próprios proprietários em colaboração com o respectivo município cuja preocupação dominante é a da atenuação das desigualdades de benefícios construtivos e encargos urbanísticos decorrentes da aprovação dos múltiplos e diversificados planos de urbanização ¹¹. Já que essas técnicas se traduzem em os proprietários dos terrenos de um determinado âmbito geográfico, recortado segundo o pertinente plano urbanístico, se compensarem entre si, em numerário, cedências de terrenos para construção ou até através de transferência de índices, tendo em conta a sua situação real de afastamento para mais ou para menos de cada um face ao benefício-padrão ou ao encargo-padrão estabelecido para a respectiva área territorial ¹².

Daí que o financiamento do urbanismo passe mais pela disciplina da propriedade do que pela disciplina da tributação. O que não significa que os tributos estejam de todo ausentes desse financiamento, mas antes e tão-só que têm neste escassa importância dado tratar-se de um sistema baseado fundamentalmente no autofinanciamento, no qual as entidades públicas, os municípios, portanto, têm mais uma função reguladora do que interventiva ¹³.

2.3. *O urbanismo e a tributação clássica do património.* Como referimos, há pouco, vamos tratar basicamente da tributação que, de uma forma mais directa, se prende com o urbanismo. O que significa deixar de fora, deixar de lado, a que vem sendo designada por tributação imobiliária ou tributação predial ¹⁴. Isto é, aquela tributação que, num entendimento estrito, num sentido que a contraponha à tributação urbanística, tem por objecto a tributação de manifestações da capacidade contributiva reveladas pela posse ou detenção dos bens imóveis que não constituam resultado directo da actividade urbanística.

Embora uma tal tributação nos mereça aqui uma alusão, pois estamos conscientes de que o urbanismo contribui, e muito, para o valor dos imóveis, sobretudo dos que

¹¹ V., para Portugal, Benjamim Silva Rodrigues, «Para uma reforma do sistema financeiro e fiscal do urbanismo em Portugal», em *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, cit., pp. 175 e ss., e Jorge Carvalho e Fernanda Paula Oliveira, *Perequação, Taxas e Cedências. Administração Urbanística em Portugal*, Almedina, Coimbra, 2003. Por seu turno, relativamente aos outros países que vimos considerando, v. Angel Menéndez Rexach, «O sistema financeiro e fiscal do urbanismo em Espanha», *ob. cit.*, pp. 89 e ss.; Volkmar Götz, «Financement et recouvrement fiscal dans le domaine de l'urbanisme en Allemagne», *ob. cit.*, pp. 107 e ss. e 123 e ss.; Yves Jégouzo, «Le système financier et fiscal de l'aménagement en France», *ob. cit.*, pp. 135 e ss.; e Erminio Ferrari, «Le système financier et le système fiscal de l'urbanisme en Italie», *ob. cit.*, pp. 151 e ss.

¹² V., sobre as técnicas perequativas, Jorge Carvalho e Fernanda Paula Oliveira, *Perequação, Taxas e Cedências. Administração Urbanística em Portugal*, cit., pp. 31 e ss., e os arts. 135.º a 142.º do *Regime Jurídico dos Instrumentos de Gestão Territorial* (Decreto-Lei n.º 380/99, de 22 de Setembro).

¹³ Nestes precisos termos, para o direito espanhol, v. Angel Menéndez Rexach, «O sistema financeiro e fiscal do urbanismo em Espanha», *ob. cit.*, p. 96.

¹⁴ Por via de regra, referida por fiscalidade imobiliária ou fiscalidade predial, à semelhança do que acontece com a tributação do urbanismo. Tributação imobiliária ou predial, na qual, acrescente-se, alguma doutrina ainda separa a tributação imobiliária da tributação predial, como ocorre, por exemplo, em França – cf. Nuno Sá Gomes, «Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária no sistema fiscal português», *Ciência e Técnica Fiscal*, 386, Abril – Junho de 1997, pp. 65 e ss. (67 e ss.). Quanto aos diversos domínios por que se estende a tributação imobiliária, v., por todos, Jean Schmidt, *Fiscalité Immobilière*, 4.ª ed., Litec, Paris, 1991.



constituem prédios urbanos. O que naturalmente tem importantes reflexos na tributação tanto dos rendimentos prediais, como na tributação do património imobiliário urbano. Por isso, o urbanismo tem reflexos importantes quer na tributação dos rendimentos prediais, concretizada no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), quer na tributação estática e dinâmica do património ¹⁵.

Como ilustração do que acabamos de dizer, podemos referir o que se passa em sede da tributação estática do património imobiliário, que tributa a propriedade ou posse dos prédios ¹⁶. Uma tributação em relação à qual o urbanismo tem sido convocado como suporte do princípio do benefício, sobretudo no respeitante à tributação dos imóveis urbanos. Pois, como se dizia no preâmbulo do Código da Contribuição Autárquica, o imposto que tributou a propriedade ou posse do património imobiliário de 1989 a 2003, “a tributação predial encontra especial justificação na lógica do princípio do benefício, correspondendo o seu pagamento à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com as obras e serviços que a colectividade lhes proporciona”. Um princípio a que se igualmente se recorria no referido preâmbulo para justificar que a receita dessa contribuição constituísse uma receita municipal, “na medida em que cabe aos municípios uma parcela muito significativa das actividades que lhes dão apoio e os valorizam”. Ideias estas reafirmadas no preâmbulo do recente Código do IML, que reza: “mantêm-se, no entanto, plenamente actuais as razões que, aquando da reforma de 1988-1989, levaram à criação de um imposto sobre o valor patrimonial dos imóveis, com a receita a reverter a favor dos municípios, baseado predominantemente no princípio do benefício”.

Como resulta dos textos acabados de reproduzir, o princípio do benefício surge-nos aqui para explicar, para justificar, sobretudo o destino municipal da receita do imposto que suporta a tributação estática do património imobiliário. E não para servir de base à exigência desse imposto junto dos contribuintes, isto é, junto dos proprietários, já que a base de uma tal exigência não pode deixar de ser a capacidade contributiva revelada pela propriedade ou posse dos bens imóveis. Ou seja, não se pretendeu, nem se podia pretender, substituir o princípio ou critério da capacidade contributiva pelo princípio do benefício. Pelo que os contribuintes pagam esse imposto em função da capacidade contributiva revelada pela propriedade ou posse dos imóveis, e não em função dos benefícios que obtenham dos municípios onde os imóveis se localizam ¹⁷.

¹⁵ Constituída, até à recente reforma da tributação do património, pela tributação estática da Contribuição Autárquica, e pela tributação dinâmica do Imposto Municipal de Sisa, incidente sobre a transmissão onerosa de bens imóveis, e do Imposto sobre Sucessões e Doações, incidente sobre a transmissão gratuita *inter vivos* ou *mortis causa* de bens imóveis e móveis. Uma tributação entretanto objecto de profunda modificação levada a cabo pela lei de autorização legislativa constante da Lei n.º 26/2003, de 30 de Julho, e pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, nos termos da qual aqueles impostos foram substituídos, respectivamente, pelo Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), pelo Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e pelo Imposto do Selo.

¹⁶ O que aqui dizemos vale, a seu modo, também para o *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* (IBI) espanhol – cf. Angel Menéndez Rexach, «O sistema financeiro e fiscal do urbanismo em Espanha», *ob. cit.*, pp. 90 e ss., mas já não para a *Taxe Locale d'Équipement* (TLE) francesa – cf. Yves Jégouzo, «Le système financier et fiscal de l'aménagement en France», *ob. cit.*, pp. 133 e ss. e *infra*, ponto 3.1.2.

¹⁷ Sobre o princípio da capacidade contributiva como base e critério geral da tributação, v. o nosso livro, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pp. 435 e ss.

Aliás, que a lógica do princípio do benefício foi escassamente tida em consideração, demonstram-no as circunstâncias de o imposto ser exigido, muitas vezes, de quem não está minimamente em condições de usufruir dos benefícios das actividades proporcionadas pelos municípios. Tenha-se em conta que o imposto, de um lado, é exigido não aos ocupantes efectivos dos prédios, nomeadamente aos inquilinos, mas aos proprietários e, de outro lado, o imposto é devido pelo proprietário, usufrutuário ou superficiário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto, presumindo-se ser este o que como tal figura ou deva figurar na matriz. Para além de que as isenções previstas estão muito longe de se poderem explicar pela lógica do benefício ¹⁸.

Coisa bem diferente da de tais impostos serem ou não explicados pelo princípio do benefício é o facto de a capacidade contributiva, base e critério indiscutíveis também desses impostos, se apresentar, no respeitante aos mesmos, com uma especial configuração. Mais especificamente com uma configuração em que a actividade dos municípios desempenha um importante papel. Com efeito, a capacidade contributiva, em tais casos, não é uma variável que se reconduza, como é a situação que podemos considerar corrente, integralmente ou mesmo predominantemente à actividade dos contribuintes, antes depende de maneira muito significativa da actividade das entidades públicas, neste caso da actividade dos municípios ¹⁹.

Mas isso não invalida a ideia de que, nem na tributação dos rendimentos prediais, nem na tributação imobiliária ou predial, estamos perante uma realidade essencialmente modelada pelo urbanismo. Pois a tributação preocupa-se aí, como em qualquer outro domínio da tributação clássica, com o facto de esses rendimentos ou esse património constituírem manifestações importantes da capacidade contributiva. Daí que essa tributação esteja totalmente dominada pela preocupação, pelo objectivo de obter receitas junto dos contribuintes ²⁰.

3. A tributação do urbanismo

Ora bem, como dissemos, são dois os grandes domínios da tributação do urbanismo ou tributação urbanística nos termos em que esta foi delimitada, a saber: a tributação das mais-valias urbanísticas e as taxas urbanísticas. Uma conclusão que, esclareça-se, leva

¹⁸ Cf. Comissão da Reforma da Tributação do Património, *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1999, pp. 20 e ss. Sobre o relevo do princípio do benefício em sede da tributação do património, v. C. Manuel Lopes Porto, «A tributação predial: experiências e perspectivas», *Ciência e Técnica Fiscal*, 393, Janeiro-Março, 1999, pp. 7 e ss. (20 e 37).

¹⁹ Embora essa dependência esteja longe daquela dependência praticamente absorvente de certas manifestações especiais da capacidade contributiva, decorrentes inteiramente da actuação das entidades públicas, como acontece, por exemplo, com as que são objecto da incidência das chamadas contribuições especiais de melhoria – v., sobre estas, os nossos *Direito Fiscal*, cit., pp. 26 e ss., e «O quadro jurídico das finanças locais em Portugal», *Revista Jurídica da Universidade Portucalense Infante D. Henrique*, n.º 9, Dezembro de 2002, pp. 33 e ss. (46 e ss.), e *infra*, ponto 3.1.2.

²⁰ Um sector que, em virtude da total incoerência a que chegou e da grave iniquidade que suporta, tem merecido a crítica generalizada e frontal da doutrina, estando, justamente por isso, em processo de modificação – cf. os nossos estudos «Fiscalidade do urbanismo», *Revista de Direito Tributário*, cit., pp. 72, nota 9, e 82 e ss., e «As bases constitucionais da reforma da tributação do património», *Fisco*, n.º 111/112, Dezembro de 2003, pp. 3 e ss. (11 e ss.).

pressuposto o entendimento de que os tributos, neste como em qualquer outro domínio, ou são de natureza unilateral, constituindo impostos ou figuras polarizadas no regime dos impostos, ou são de natureza bilateral, constituindo taxas ou figuras polarizadas no regime das taxas ²¹.

Mas, ao contrário do que estes dois tipos de tributos parecem revelar, do ponto de vista do destino das receitas que geram e da sua ligação ao financiamento do urbanismo, os tributos em causa apresentam, não duas, mas três situações, a saber: a tributação geral das mais-valias, que geram receitas do Estado; a tributação especial das mais-valias cujas receitas ou são partilhadas entre o Estado e os municípios ou são da exclusiva titularidade dos municípios (ou mesmo de institutos públicos); e as taxas urbanísticas *lato sensu* cujas receitas cabem aos municípios ²².

Mas vejamos cada um dos referidos sectores da tributação urbanística que vimos de enunciar.

3.1. A tributação das mais-valias. Um pouco por toda a parte é o problema do tratamento fiscal das mais-valias urbanísticas o que se apresenta como um dos aspectos mais visíveis das relações entre o urbanismo e a tributação. Também é o que acontece em Portugal. Na verdade, à variedade de situações de tributação das mais-valias, corresponde idêntica variedade de situações relativas à tributação das mais-valias urbanísticas. Efectivamente, os “acrêscimos de poderes aquisitivos obtidos sem esforço e pelos acasos da sorte” ²³, para utilizarmos a terminologia do Preâmbulo do Código do IRS, resultantes da actividade urbanística, estão sujeitos, de um lado, a uma tributação geral em IRS e em IRC e, de outro lado, a uma tributação especial através de contribuições especiais, em que temos ainda contribuições especiais a favor do Estado e contribuições especiais a favor dos municípios.

3.1.1. A tributação geral das mais-valias. Como já referimos, a tributação geral das mais-valias verifica-se em sede do IRS, por um lado, e em sede do IRC, por outro. Uma tributação que, embora já com alguma tradição entre nós ²⁴, só com a reforma fiscal da tributação dos rendimentos dos anos oitenta do século passado ²⁵ veio assumir o carácter geral que actualmente tem. Uma tributação que, devemos acentuá-lo, comporta basicamente dois regimes: um, relativo à tributação das mais-valias obtidas pelas empresas, sejam estas

²¹ Sobre este entendimento dicotómico ou binário dos tributos, v. o nosso, *Direito Fiscal*, cit., pp. 19 e ss.

²² No respeitante à tributação do urbanismo, v., por todos, para além dos autores referidos *supra*, na nota 2, para Espanha, Javier Salas, «Beneficios y cargas derivados de la ordenación urbanística (recuperación de plusvalías, compensación y técnicas de distribución equitativa)», *Revista de Administración Pública*, 92, mayo-agosto 1980, pp. 45 e ss. (72 e s.); para a Alemanha, Löhr, em Battis/Krautz/Bergar/Löhr, *Baugesetzbuch*, 7.^a ed., München, 1999, pp. 1033 e ss. (1065 e ss.), para a Itália, Gianfranco Lorenzon «Tributi locali», *Enciclopedia del Diritto*, XLV, 1992, pp. 121 e ss. (147 e ss.), e Adriano di Pietro, «Tributi I», *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XXXI, 1994, pp. 7 e ss., e, para França, os autores referidos *supra*, na nota 3.

²³ Na terminologia do n.º 5 do Relatório do CIRIS. Lembre-se que, segundo a noção genérica constante do n.º 2 do Relatório do Código do Imposto de Mais-Valias, consideravam-se mais-valias os aumentos de valor dos bens que não haviam sido produzidos ou comprados para venda.

²⁴ Traduzida em diversas manifestações, das quais a mais importante foi, sem dúvida, a resultante da reforma fiscal dos anos sessenta, que consagrou, entre nós, a tributação ordinária das mais-valias, através da criação, em 1965, do já referido Imposto de Mais-Valias.

singulares ou societárias; outro, relativo às mais-valias obtidas pelas pessoas singulares ou colectivas que não sejam empresas. Vejamos, então, como é que as coisas se passam em cada um destes regimes, primeiro no IRS e, depois, no IRC.

3.1.1.1. A tributação em IRS. Partindo de um conceito amplo de rendimento, ou seja, do chamado rendimento-acrécimo, que, a nosso ver, constitui mesmo uma exigência da própria Constituição baseada no princípio da capacidade contributiva e no próprio recorte constitucional do “imposto sobre o rendimento pessoal” (art. 104.º, n.º 1) ²⁶, o IRS incide também sobre as mais-valias realizadas auferidas por pessoas singulares. As mais-valias inserem-se, de resto, em duas das seis categorias de rendimento previstas no Código do IRS, a saber: na categoria B – rendimentos empresariais e profissionais, e na categoria G – incrementos patrimoniais ²⁷. Uma distribuição da tributação das mais-valias que conduz a duas tributações completamente distintas: a tributação das mais-valias empresariais e profissionais e a tributação das mais-valias propriamente ditas ²⁸.

Assim, as mais-valias integradas na categoria B de rendimento, ou seja, as mais-valias resultantes da actividade empresarial ou profissional, são tributadas, segundo os n.ºs 1 dos arts. 20.º e 23.º do Código do IRC (aplicáveis ao IRS por força do art. 32.º do Código do IRS), não directamente enquanto tais, mas como rendimentos integrantes do lucro tributável das referidas empresas singulares. Por outras palavras, são tributadas se e na medida em que se verifique um saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias, saldo esse que constitui uma componente, num primeiro momento, do lucro contabilístico e, num segundo momento, do lucro tributável da respectiva empresa ²⁹.

Nesta conformidade, trata-se de mais-valias que acabam por estar sujeitas à taxa progressiva de IRS que vier a ser aplicável ao conjunto dos rendimentos do respectivo empresário, a qual tem a taxa marginal máxima de 40%. O que, por via de regra, traduz uma tributação mais elevada do que aquela que atinge a generalidade das mais-valias, sobretudo se tivermos em conta que essa taxa máxima é alcançada por níveis de rendimento que, atendendo à realidade económica das famílias portuguesas, são relativamente baixos. O que tem como consequência que se atinja facilmente uma taxa média de IRS bastante elevada ³⁰.

²⁵ Concretizada na aprovação, em 1988, dos Código do IRS e Código do CIRC. Com efeito, antes o nosso sistema fiscal previa a tributação apenas de algumas mais-valias, mais concretamente das mais-valias resultantes dos seguintes actos: 1) transmissão onerosa de terrenos para construção (quando dela não resultem ganhos sujeitos ao encargo de mais-valias); 2) transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado das empresas ou de bens ou valores por elas mantidos como reserva ou para fruição; 3) trespasse de locais ocupados por escritórios ou consultórios afectos ao exercício das profissões independentes; e 4) aumento do capital das sociedades anónimas e em comandita por acções ou por quotas, mediante incorporações de reservas ou emissão de acções.

²⁶ Todavia, segundo a explicação contida no Relatório do CIRS, a opção do nosso legislador de 1989 pelo rendimento-acrécimo terá ficado a dever-se às exigências do princípio da capacidade contributiva.

²⁷ Isto depois da “reforma” da tributação do rendimento de 2000, lavada a cabo através da Lei n.º 30-G/2000, de 27 de Dezembro, que, de um lado, juntou, na referida categoria B – rendimentos empresariais e profissionais, as anteriores categorias B – rendimentos do trabalho independente, C – rendimentos comerciais e industriais e D – rendimentos agrícolas e, de outro lado, recortou em termos mais amplos a categoria G que antes abrangia apenas as mais-valias.

²⁸ Cf. J. J. Teixeira Ribeiro, «A tributação das mais-valias na reforma fiscal», *Boletim de Ciências Económicas*, XXXVIII, 1995, pp. 103 e ss.

²⁹ V., sobre estas categorias, o nosso *Direito Fiscal*, cit., pp. 511 e ss.

Já quanto às mais-valias propriamente ditas, tributadas como rendimentos da categoria G, ou seja, como mais-valias, em que se integram as mais-valias urbanísticas que não constituam rendimentos resultantes da actividade empresarial e profissional, a tributação é feita em moldes bem diversos. Na verdade, em conformidade com o disposto no art. 43.º, n.º 2, do Código do IRS, as mais-valias urbanísticas que se encontrem nesta situação são tributadas apenas em 50% do seu valor ³¹. O que conduz a um regime fiscal mais favorável do que o aplicado às mais-valias empresariais.

3.1.1.2. A tributação em IRC. Podemos dizer que o tratamento fiscal das mais-valias das empresas em IRC é idêntico ao aplicável em sede do IRS às mais-valias empresariais, valendo para elas directamente o disposto nos n.ºs 1 dos arts. 20.º e 23.º do Código do IRC. Com efeito, elas integram a matéria colectável do IRC porque são componente do lucro tributável, que constitui a base de incidência do IRC das sociedades comerciais e civis sob forma comercial, das cooperativas e empresas públicas e, bem assim, das demais pessoas colectivas que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Já quanto às demais pessoas colectivas que não sejam empresas, isto é, que não sejam sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas ou outras pessoas colectivas que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, as mais-valias imobiliárias, segundo o n.º 1 dos arts. 3.º e 48.º do Código do IRC, são componente do rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias determinados nos termos do IRS. O que significa que essas mais-valias, segundo o art. 43.º, n.º 2, do Código do IRS, apenas contam para o rendimento global em 50%. Pelo que as mais-valias imobiliárias ou integram pela sua totalidade o lucro tributável das empresas, ou por metade do seu montante o rendimento global das pessoas colectivas que não sejam empresas.

Mas há aqui uma outra diferença de tributação a assinalar, para além da relativa à diferença entre mais-valias das empresas e as mais-valias das entidades que não sejam empresas. Com efeito, mesmo entre as empresas, há que distinguir consoante sejam tributadas segundo o regime normal ou da contabilidade organizada ou segundo o regime simplificado. Pois, nos termos dos n.ºs 1 e 3 do art. 80.º do Código do IRC, enquanto as primeiras são tributadas em IRC pela taxa ou alíquota de 25%, as segundas são tributadas pela taxa ou alíquota de 20% ³².

³⁰ Para uma crítica desta solução, v. J. J. Teixeira Ribeiro, «Comentários ao Código do IRS», em *A Reforma Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989, pp. 237 e ss. (242 e ss.); o *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1996, p. 549, e o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pp. 596 e ss.

³¹ Regime este que, deve acentuar-se, não constitui o regime mais favorável das mais-valias em sede do IRS, já que mais-valias há que apenas são tributadas à taxa liberatória de 10%, como acontece relativamente ao saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias apuradas na transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários (arts. 10.º, n.º 1, als. b), e) e f), e 72.º, n.º 4, do Código do IRS), ou que não são tributadas de todo, como é o caso das mais-valias provenientes da alienação de: 1) obrigações e outros títulos de dívida, e 2) das acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses (art. 10.º, n.º 2, do Código do IRS).

3.1.1.3. *Apreciação da tributação geral das mais-valias.* Em sede da tributação geral das mais-valias urbanísticas, temos assim um sistema de favorecimento dos não empresários. Com efeito, enquanto as empresas suportam o imposto sobre o rendimento – o IRS ou o IRC – incidente sobre a totalidade das mais-valias, os não empresários apenas suportam o IRS sobre metade das mais-valias ³³.

Um favorecimento, a nosso ver, inteiramente incompreensível. Pois que, a haver lugar a algum favorecimento nesta sede, como em geral se defende, dado sobretudo o carácter excepcional de tais ganhos ³⁴, mais compreensível seria que o mesmo fosse a favor das empresas, singulares ou colectivas, e não a favor dos não empresários.

Por outro lado, as mais-valias urbanísticas das empresas são elas objecto também de um tratamento diferenciado, já que enquanto as empresas singulares suportam a taxa progressiva de IRS, cuja taxa marginal máxima pode atingir 40%, as empresas colectivas estão sujeitas a uma taxa efectiva de IRC de 25%, se forem tributados pelo regime da contabilidade organizada, ou de 20%, se forem tributadas pelo regime simplificado ³⁵.

Por isso, seria mais acertado tributar todas as mais-valias urbanísticas por metade do seu valor, alargando, deste modo, às mais-valias das empresas singulares e às mais-valias das empresas colectivas o regime previsto para as mais-valias propriamente ditas, isto é, para as mais-valias que integram a categoria G do IRS, as quais, como vimos, são tributadas apenas por metade do seu valor ³⁶.

3.1.2. *A tributação especial das mais-valias.* Mas, para além desta tributação geral, em sede da tributação do rendimento, aplicável a todas as mais-valias urbanísticas, há situações objecto de uma tributação especial. Isto é, há determinadas mais-valias urbanísticas que são objecto também de um regime especial de tributação.

Estamos aqui perante situações que, em geral, são integradas nas chamadas contribuições especiais ³⁷, uma categoria de tributos que, dada a sua relativa autonomia conceptual, alguma doutrina procura colocar numa posição de algum modo equidistante entre a figura dos impostos, de um lado, e a figura das taxas, de outro. Uma orientação que, tanto nós como a

³² Uma situação que, convém lembrá-lo, já se verificava na vigência do Imposto sobre Mais-Valias, antes portanto da Reforma Fiscal de 1988/89, pois, segundo os n.º 1 e § 1.º do art. 1.º do Código do Imposto de Mais-Valias, estavam excluídos da incidência deste imposto os rendimentos tributáveis em contribuição industrial. Pelo que as mais-valias dos empresários eram tributadas em contribuição industrial e imposto complementar, secção B, o que tinha por consequência estarem essas mais-valias sujeitas a elevadas taxas, atendendo ao nível que estas atingiram depois de 1976 – v., sobre essas taxas, Vítor Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*: vol. II – *Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português. Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, Coimbra, 1986, pp. 566 e ss. e 850.

³³ Uma diferença de tratamento que tinha, de resto, uma outra expressão relativa ao valor dos imóveis relevante para o apuramento das referidas mais-valias, pois esse valor era para as empresas sempre o declarado no respectivo contrato e para as entidades não empresariais o relevante para a liquidação do Imposto Municipal de Sisa, quando este fosse superior ao valor declarado no contrato. Uma situação que deixou de se verificar com a recente reforma da tributação do património. Para uma crítica daquela diversidade de valor, v. o nosso estudo «As bases constitucionais da reforma da tributação do património», cit., pp. 14 e ss.

³⁴ V. o *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, cit., pp. 471 e ss.

³⁵ A que acresce a derrama, um adicional incidente a uma taxa ou alíquota que pode ir até 10% da colecta do IRC das empresas, no caso de a respectiva assembleia municipal votar a sua cobrança, nos termos do art. 18.º da *Lei das Finanças Locais* (Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto).

³⁶ V., neste sentido, também o *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, loc. cit., e, bem assim, o *Relatório da Comissão de Revisão do IRS*, Direcção-Geral dos Impostos, Lisboa, 1998, pp. 62 e s.

generalidade da doutrina portuguesa, vem rejeitando, uma vez que tais tributos não passam de impostos, embora impostos que apresentam uma particularidade – a de terem por base manifestações da capacidade contributiva resultantes do exercício de uma actividade administrativa pública e não, ou não exclusivamente, da actuação do respectivo contribuinte.

Manifestações da capacidade contributiva essas que assumem, de resto, duas formas, já que, enquanto, nuns casos, a actividade administrativa provoca manifestações positivas dessa capacidade, aumentando-a, noutros casos, a actividade administrativa pública limita-se a obstar a que surjam manifestações negativas dessa capacidade, ou seja, limita-se a manter essa mesma capacidade. O que, na terminologia elaborada há muito tempo pela doutrina italiana e seguida em Espanha e em Portugal, nos conduz, respectivamente, às “contribuições de melhoria” e às “contribuições por maiores despesas” ³⁷.

Como será fácil de ver, no caso em apreço, estamos perante situações que se enquadram na primeira modalidade, isto é, perante contribuições especiais na sua configuração de “contribuições de melhoria”. Na verdade, as contribuições especiais, a que estamos a referir-nos, caracterizam-se pelo facto de serem prestações devidas por manifestações da capacidade contributiva que se concretizam em vantagens económicas particulares resultantes do exercício da actividade administrativa pública urbanística, ou seja, de vantagens económicas que beneficiam indistintamente, não naturalmente a generalidade dos contribuintes, mas apenas os contribuintes pertencentes à categoria dos proprietários ou detentores dos bens imóveis objecto de valorização imputável à actividade administrativa pública.

Pois bem, em Portugal, podemos distinguir dois tipos de situações, em que são cobradas contribuições especiais na forma de contribuições urbanísticas de melhoria: 1) os casos em que é cobrado o tradicional encargo de mais-valia, e 2) as situações em que são devidas as mais recentes contribuições especiais ³⁸.

3.1.2.1. *O encargo de mais-valia.* No respeitante ao encargo de mais-valias, temos três situações, a saber: 1) o encargo de mais-valia na titularidade dos municípios e incidente à taxa de 50% sobre o aumento de valor dos prédios rústicos ⁴⁰ que, em virtude da “simples aprovação dos planos de urbanização” ou de “obras de urbanização”, aumentem consideravelmente de valor ⁴¹; 2) o encargo de mais-valia que incide à taxa de 60% sobre o aumento de valor dos prédios rústicos e dos terrenos para construção da margem sul do Tejo valorizados em consequência da construção da ponte entre Lisboa e Almada ⁴²; e 3) o encargo de mais-valia incidente igualmente à taxa de 50% sobre o aumento do valor

³⁷ Ou tributos especiais - cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 26 e ss.

³⁸ Contribuições essas que estão de resto contempladas no art. 145.º, III, da Constituição Brasileira, na modalidade de contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

³⁹ É nestas contribuições especiais que se inserem o *Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* (IIVTNU) espanhol, o *Erschliessungsbeitrag* alemão, e o *Imposta sull'Incremento di Valore degli Immobili* (INVIM) italiano. Já de verdadeiros impostos em sentido estrito se trata, não se inserindo portanto nas contribuições de melhoria, o *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras* (ICIO) espanhol, a pagar pelo dono da obra com base numa percentagem do valor desta, e a *Taxe Locale d'Équipement* (TLE) francesa, a pagar pelos construtores com base numa taxa proporcional ao valor da construção. Refira-se que os impostos locais espanhóis foram objecto de reforma em 2002 – v. sobre a mesma, Antonio Arenales Rasines, «La reforma de los impuestos locales inmobiliarios: IBI, ICIO e IIVTNU», *Tributos Locales*, n.º 28, Abril de 2003, p. 11 e ss.

dos prédios rústicos valorizados em virtude da construção de estradas e de outras grandes vias de comunicação, pela possibilidade da sua utilização como terrenos de construção urbana, cobrado, antes, a favor da Junta Autónoma das Estradas (JAE) e, agora, a favor do Instituto das Estradas de Portugal (IEP), o Instituto no qual o Decreto-Lei n.º 227/2002, de 30 de Outubro, operou a fusão dos três institutos rodoviários anteriormente existentes, resultado aliás do desmembramento da JAE ocorrido em 1999 ⁴³.

Três observações acerca deste encargo. Uma, para dizer que o encargo de mais-valias, incidente sobre o aumento de valor dos prédios rústicos e dos terrenos para construção da margem sul do Tejo valorizados em consequência da construção da ponte entre Lisboa e Almada, se aplica, nos termos do art. 1.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 46 950, à mais-valia resultante não apenas da construção da ponte, mas também da resultante de obras de urbanização ou da abertura de grandes vias de comunicação.

Outra, relativa à titularidade ou destino das receitas do encargo de mais-valia, para dizer que: no primeiro caso, a receita do encargo de mais-valia é inteiramente da titularidade do município; no segundo, há lugar a uma divisão da taxa do encargo, que é de 60%, entre o Estado, que fica com 20%, e o município, que fica com os restantes 40%; e, no terceiro caso, em que a receita do encargo está totalmente consignada ao referido Instituto das Estradas de Portugal.

Uma terceira, para assinalar que, apenas recentemente, a disciplina do encargo de mais-valia devido pela valorização dos prédios rústicos em virtude da aprovação dos planos de urbanização, de obras de urbanização ou da abertura de vias de comunicação, foi objecto das alterações que a autonomia constitucionalmente restaurada dos municípios, há muito, vem exigindo. Com efeito, foi através do art. 2.º da Lei n.º 168/99 ⁴⁴ que vieram a ser deferidas às assembleias municipais a regulamentação desse encargo e às câmaras municipais a determinação das áreas beneficiadas, quando, tanto num como no outro caso, estejam em causa obras de urbanização ou vias de comunicação municipais ou intermunicipais.

3.1.2.2. As contribuições especiais. Relativamente às chamadas contribuições especiais, que mais não são do que contribuições especiais que podemos designar de 2.ª geração ⁴⁵, são de mencionar aqui também três situações, a saber: 1) a contribuição especial incidente sobre o aumento do valor dos prédios rústicos, terrenos para construção e áreas resultantes da demolição de prédios urbanos já existentes, na área dos municípios beneficiados pela construção da nova ponte sobre o Tejo ⁴⁶; 2) a contribuição especial incidente sobre o

⁴⁰ Embora, segundo uma parte significativa da doutrina seguida pela jurisprudência, esse encargo também possa incidir, se bem que à taxa de 30%, sobre prédios urbanos, uma vez que a Lei n.º 2.030, de 22 de Julho de 1948, apenas terá revogado o art. 10.º da Lei de 26 de Junho de 1912 quanto aos prédios rústicos. V., sobre o problema e por todos, Fernando Alves Correia, *O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade*, cit., pp. 566 e ss., e Nuno Sá Gomes, «Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária no sistema fiscal português», ob. cit., pp. 108 e ss.

⁴¹ V. o art. 17.º da Lei n.º 2 030, e os arts. 87.º e ss. do Decreto-Lei n.º 43 587, de 8 de Junho de 1961.

⁴² V. o art. 4.º do Decreto-Lei n.º 41.6161, de 10 de Abril de 1958, e o Decreto-Lei n.º 46 950, de 9 de Abril de 1966.

⁴³ Desmembramento levado a cabo pelo Decreto-Lei n.º 237/99, de 26 de Junho, que criou, em substituição da JAE, o mencionado IEP, o ICOR (Instituto para a Construção Rodoviária) e o ICERR (Instituto para a Conservação e Exploração Rodoviária). Quanto ao encargo de mais-valia em causa, v. o art. 17.º, n.º 1, da Lei n.º 2 030, e o Decreto Regulamentar n.º 4/83, de 25 de Janeiro.

⁴⁴ De 18 de Setembro, que aprovou o actual Código de Expropriações.

aumento do valor dos prédios rústicos, terrenos para construção e áreas resultantes da demolição de prédios urbanos devido à realização da EXPO/98 ⁴⁷; e 3) a contribuição especial incidente sobre o aumento de valor dos prédios rústicos, terrenos para construção e áreas resultantes da demolição de prédios urbanos dos concelhos beneficiados pelos investimentos concretizados na construção das circulares regionais externa e interna de Lisboa ⁴⁸ e na construção das circulares regionais externa e interna do Porto ⁴⁹. Também relativamente a estas contribuições se impõem algumas considerações.

Uma, para referir que se trata de uma contribuição que incide, nuns casos, a uma taxa de 30% e, noutros casos, a uma taxa de 20%, sobre o aumento de valor dos prédios rústicos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção, bem como sobre o aumento de valor dos terrenos para construção ou das áreas resultantes da demolição de prédios urbanos situados nos municípios beneficiados pelos investimentos concretizados, respectivamente, na construção da nova ponte sobre o Tejo, na realização da EXPO/98 e na construção da CREL, da CRIL, da CREP e da CRIP. Uma taxa mais moderada, portanto, do que a prevista no encargo de mais-valia.

Outra, para dizer que estamos perante contribuições com uma duração limitada, já que as leis que as criaram prevêm que as mesmas terão uma duração de 20 anos ⁵⁰. O que igualmente se compreende se tivermos em conta o impacto valorativo das obras causadoras das mais-valias que constituem o objecto destas contribuições.

Uma terceira, para assinalar que se trata de contribuições de obrigação e cobrança únicas, uma vez que, de acordo com os n.ºs 3 dos arts. 1.º dos seus regulamentos, nenhuma delas poderá ser cobrada mais de uma vez sobre cada prédio. O que bem se compreende, pois que, incidindo sobre uma valorização excepcional dos prédios, decorrente da construção da nova ponte, da realização da EXPO/98 ou da construção das circulares referidas, não vemos como, sem grave iniquidade, a mesma pudesse ser cobrada mais de uma vez. Pela mesma razão sobre as áreas abrangidas por qualquer destas contribuições especiais não incidirá qualquer encargo de mais-valia ou qualquer outra contribuição especial, como prescrevem os arts. 5.º dos Decretos-Leis n.ºs 51/95 e 43/98 e o art. 6.º do Decreto-Lei n.º 51/95 ⁵¹.

Finalmente, uma outra ainda para, numa apreciação sumária, dizermos que, em nossa opinião, estamos perante contribuições cuja disciplina jurídica enferma, em alguma medida, de inconstitucionalidades. Na verdade, as contribuições especiais relativas aos terrenos valorizados pela construção da nova ponte sobre o Tejo, pela realização da EXPO/98 e pela construção das circulares externa e interna de Lisboa e do Porto apresentam-se afectadas de diversas inconstitucionalidades. Por um lado, estamos perante impostos retroactivos, pois tributam mais-valias verificadas antes da entrada em vigor dos referidos Decretos-

⁴⁵ Constituindo assim os casos que vimos, em que é devido o encargo de mais-valia, contribuições especiais da 1.ª geração.

⁴⁶ V. o Decreto-Lei n.º 51/95, de 20 de Março, que aprovou o seu Regulamento.

⁴⁷ V. o Decreto-Lei n.º 54/95, de 22 de Março, que aprovou o seu Regulamento, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março.

⁴⁸ Isto é, a CREL – Circular Regional Externa de Lisboa e a CRIL – Circular Regional Interna de Lisboa.

⁴⁹ Isto é, a CREP – Circular Regional Externa do Porto e a CRIP – Circular Regional Interna do Porto.

⁵⁰ Cf. os n.ºs 1 dos arts. 4.º dos Decretos-Leis n.ºs 54/95 e 43/98.

⁵¹ Refira-se que os arts. 6.º do Decreto-Lei n.º 51/95 e 5.º do Decreto-Lei n.º 54/95 foram aditados e mandados aplicar retroactivamente pelo Decreto-Lei n.º 27/97, de 23 de Janeiro.

-Leis n.ºs 51/95, 54/95 e 43/98, que aprovaram os respectivos regulamentos, já que, nos termos dos arts. 2.ºs de tais regulamentos, as contribuições incidem sobre a valorização dos terrenos ocorrida entre, respectivamente, 1 de Janeiro de 1992 ou 1 de Janeiro de 1994 e a data do requerimento da respectiva licença de construção, o que briga com o art. 103.º, n.º 3, da Constituição na versão da Revisão Constitucional de 1997 ⁵², tornando assim inconstitucionais tais impostos se bem que, nos dois primeiros casos, estejamos perante inconstitucionalidades supervenientes. Daí que, a nosso ver, para afastar a mencionada inconstitucionalidade a contribuição especial devesse incidir apenas sobre as mais-valias verificadas a partir da entrada em vigor do respectivo diploma ou da sua alteração que venha alargar ou agravar a referida tributação.

Depois, olhando para a incidência pessoal dessas contribuições, verificamos que as mesmas podem ser exigidas a contribuintes relativamente aos quais se não tenham verificado quaisquer mais-valias, como no caso em que as mesmas tenham sido realizadas pelo vendedor do terreno (que por elas, aliás, terá sido tributado em IRS ou em IRC), situação em que, para além de configurar uma dupla tributação ⁵³, nos deparamos com uma intolerável violação do princípio da capacidade contributiva. Por isso, relativamente aos contribuintes que adquiriram os terrenos posteriormente ao início da contagem da período da sua valorização, a contribuição especial devia incidir apenas sobre a valorização entre o momento dessa aquisição e o momento do requerimento da respectiva licença de construção.

Finalmente, na medida em que o terreno se destine a satisfazer o direito constitucional à habitação, isto é, à construção de um prédio que vise exclusivamente garantir uma habitação de dimensão adequada em condições de higiene e conforto ao contribuinte e sua família, também a sua tributação, nos estritos termos que resultam destes diplomas, viola o direito à habitação constante do art. 65.º da Constituição. Com efeito, para obstem a esta inconstitucionalidade, os diplomas que regulam tais contribuições especiais deviam prever uma isenção para aqueles contribuintes que utilizem e na medida em que utilizem o terreno para satisfazer o referido direito à habitação ⁵⁴.

3.2. As taxas urbanísticas. Por certo que não são necessários grandes esforços para concluirmos que estamos aqui a falar de taxas urbanísticas num sentido amplo. Num sentido em que, não obstante a diversidade de manifestações que ostentam tais taxas ⁵⁵, verdadeiramente nos deparamos com três situações, a saber: as taxas devidas por infra-estruturas urbanísticas ou taxas urbanísticas em sentido estrito, as chamadas compensações urbanísticas e outras taxas devidas pelos particulares.

3.2.1. As taxas por infra-estruturas urbanísticas. De entre todas as taxas que os particulares têm de suportar no domínio do urbanismo, são certamente as chamadas taxas por infra-estruturas urbanísticas ou, na actual forma canónica “as taxas pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas” ⁵⁶, as mais conhecidas. O que não surpreende se tivermos em conta o peso destas taxas.

⁵² Em vigor desde 5 de Outubro de 1997.

⁵³ Sobre a dupla tributação, v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., pp. 226 e ss.

⁵⁴ V. também o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 28, nota 49.

Uma figura tributária que, não obstante o nome que ostenta, tem sido objecto de alguma discussão relativa à sua natureza, já que tanto a doutrina como a jurisprudência se encontra dividida a seu respeito. Com efeito, enquanto alguns autores como Diogo Freitas do Amaral, Osvaldo Gomes, Diogo Leite de Campos, Afonso Marcos, Nuno Sá Gomes e Benjamim da Silva Rodrigues e, bem assim, a jurisprudência do STA ⁵⁷, se vêm pronunciando pela sua natureza de imposto, outros autores como Paz Ferreira e Aníbal Almeida e, bem assim, a jurisprudência do Tribunal Constitucional ⁵⁸ vêm-se pronunciando pela sua natureza de taxa.

Ora, como se deduz da própria inserção desta figura na presente exposição, inclinamo-nos no sentido da sua natureza de taxa. Uma conclusão que exige alguns esclarecimentos. Naturalmente que uma tal conclusão não pode ser alcançada em termos gerais e abstractos, mas sim tendo em conta o recorte de cada taxa em concreto, procedendo-se, como é mister, em cada caso, à averiguação, de um lado, da existência da bilateralidade que caracteriza as taxas e, de outro, da presença do critério que suporta o montante desta figura tributária.

Pois bem, quanto ao seu carácter bilateral, há que averiguar se já se verificou a realização das respectivas infra-estruturas, como terá sido a ideia com base na qual o Tribunal Constitucional, no seu Ac. n.º 357/99, concluiu pela natureza de taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas do município de Amarante. Ou, no caso de tais infra-estruturas ainda não terem sido efectuadas, averiguar se a ordem jurídica permite aos que pagaram a respectiva taxa exigir a realização dessas infra-estruturas ou, em alternativa, a restituição do montante pago. Pois, se uma tal “possibilidade jurídica” estiver arredada, então há que concluir que estamos perante um verdadeiro imposto. Foi, aliás, por ter concluído que existia essa “possibilidade jurídica” de o contribuinte exigir a realização das infra-estruturas correspondente à taxa urbanística paga que o Tribunal Constitucional, no seu Ac. n.º 410/2000 concluiu, embora por sete votos contra seis, pela natureza de taxa da taxa por infra-estruturas urbanísticas da Póvoa do Varzim ⁵⁹.

Uma ideia presente também no recente Acórdão n.º 274/2004, em que o Tribunal Constitucional julgou inconstitucional algumas normas do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças Municipais de Baião, na medida em que permitem a cobrança da taxa municipal de infra-estruturas relativamente a promotores que tenham suportado integralmente os

⁵⁵ Para ter uma ideia de tal diversidade basta consultar, como exemplo e para não irmos mais longe, o *Regulamento Municipal de Taxas e Cedências Relativas à Administração Urbanística* do município de Coimbra, publicado no Apêndice n.º 41 do *Diário da República*, II Série, de 7 de Abril de 1999, pp. 62 e ss.

⁵⁶ Como agora se diz nos arts. 19.º, al. a), da *Lei das Finanças Locais*, e 116.º do *Regime Jurídico da Urbanização e Edificação* (Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro).

⁵⁷ Cf., quanto aos autores referidos, Diogo Freitas do Amaral, *Direito do Urbanismo — Sumários*, Lisboa, 1993, p. 119; Osvaldo Gomes, «Direito do urbanismo», in *Direito das Empresas*, INA, Lisboa, 1990, pp. 201 e ss.; Diogo Leite de Campos, «Fiscalidade do urbanismo», *cit.*, p. 460; Afonso Marcos, «As taxas municipais e o princípio da legalidade fiscal», *Fisco*, n.º 74/75, pp. 22 e ss., Nuno Sá Gomes, «Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária no sistema fiscal português», *cit.*, pp. 98 e ss., e Benjamim da Silva Rodrigues, «Para um reforma do sistema financeiro e fiscal do urbanismo em Portugal», *ob. cit.*, pp. 202 e ss.

⁵⁸ Cf., quanto aos autores, Paz Ferreira, «Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas», *Ciência e Técnica Fiscal*, 380, Outubro-Dezembro de 1995, pp. 57 e ss., e Aníbal Almeida, *Estudos de Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 1996, pp. 35 e ss. Por seu lado, no respeitante à jurisprudência do Tribunal Constitucional, v., por todos, os Acs. 357/99 e 410/2000, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vols. 44, pp. 251 e ss., e 48, pp. 141 e ss.

custos com a realização das infra-estruturas decorrentes da aprovação do correspondente loteamento. Pois estamos aí perante um tributo que pode ser cobrado ainda que não tenha como contrapartida a realização, ainda que futura, por parte da Câmara Municipal de Baião, de nenhuma obra de infra-estrutura que seja consequência directa ou indirecta da aprovação de uma operação de loteamento.

Depois de ultrapassado com êxito o teste da bilateralidade, há que proceder ainda ao teste do critério em que assenta a taxa pelas infra-estruturas urbanísticas. Isto é, há que saber se esse critério assenta na ideia de proporcionalidade entre a prestação (a taxa) e a contraprestação específica, ou se, não obstante a bilateralidade, tem por base a capacidade contributiva. Pois só estaremos perante uma (verdadeira) taxa caso essa proporcionalidade se verifique, caso tenha por base o princípio da equivalência (*Äquivalenzprinzip*) entre prestação e contraprestação.

Traduza-se essa equivalência num específico benefício para o contribuinte a aferir pelo princípio da compensação pelo benefício (*Vorteilsausgleich*), ou na provocação de um específico custo deste à correspondente comunidade, a aferir pelo princípio da cobertura dos custos (*Kostendeckungsprinzip*)⁶⁰. Pois se isto se não verificar, então estaremos, se não em termos da ciência das finanças ou mesmo do direito financeiro, pelo menos em termos jurídico-constitucionais, perante verdadeiros impostos, com todas as consequências que daí derivam, seja em sede do princípio da legalidade fiscal, que impede os municípios de os instituir sem lei prévia, seja do princípio da igualdade fiscal, que implica que os mesmos sejam aferidos com base na capacidade contributiva e não com base no princípio da proporcionalidade, por que se afere a igualdade das taxas⁶¹.

Um teste que, devemos acrescentar, pela própria natureza das coisas, não é realizável apenas em abstracto, ao nível portanto das normas de incidência das taxas, mas também e sobretudo em concreto, caso a caso, no momento de aplicação dessas normas. Na verdade, não basta que as taxas sejam proporcionais no seu recorte normativo ou legal, antes se exige que elas o sejam também no momento da aplicação das correspondentes normas, pois só assim se pautarão integralmente pelo critério da proporcionalidade⁶².

⁵⁹ Uma jurisprudência que tem sido mantida posteriormente – v., entre outros, os Acs. 490/2000 (taxa de urbanização de Paredes), 501/2000 (taxa de urbanização do Porto), 577/2000 (taxa de urbanização de Vila do Conde), 334/2002 (taxa de urbanização de Celorico de Basto) e 274/2004 (referido, a seguir, no texto).

⁶⁰ Na terminologia alemã mais recente, que colhemos em K. Tipke e J. Lang, *Steuerrecht*, 15.^a ed., Köln, 1996, p. 48, já que tradicionalmente a doutrina alemã, à qual se deve de resto esta construção dogmática, por via de regra, contrapõe o *Äquivalenzprinzip*, reportado à equivalência entre a taxa e o benefício proporcionado ao contribuinte, ao *Kostendeckungsprinzip*, reportado à equivalência entre a taxa e os custos provocados à comunidade – v., neste sentido, H.-W. Arndt, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, V. Vahlem, München, 1988, p. 11. Quanto a estes princípios, que suportam a medida ou metro da proporcionalidade dos tributos bilaterais ou taxas, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pp. 264 e ss., 345 e ss. e 477.

⁶¹ Refira-se que da conjugação de um princípio da legalidade fiscal, muito exigente em termos do princípio da determin(abil)idade, com um princípio da legalidade das taxas sem qualquer exigência para além da decorrente da reserva do seu regime geral ao Parlamento, tem conduzido a uma fuga para o que podemos designar “mercado paralelo da fiscalidade”, ou seja, ao recurso a figuras tributárias que, sob os mais diversos nomes (taxas, tributos especiais, receitas para-fiscais, etc.), procuram ocultar uma fiscalidade que, não ousando dizer o nome, evita a sua subordinação aos estritos princípios da “constituição fiscal”. Cf. os nossos livros *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994, pp. 236 e ss., e *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pp. 260 e ss.

⁶² V. os nossos livros *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., pp. 264 e ss., 354 e ss. e 477, e *Direito Fiscal*, cit., pp. 21 e ss.

3.2.2. *As compensações urbanísticas.* Um outro caso em que, a seu modo, também podemos falar de taxas urbanísticas, situa-se, a nosso ver, na figura das compensações urbanísticas ou, mais precisamente, das compensações para os espaços públicos, equipamentos colectivos e infra-estruturas. Com efeito, nos termos do n.º 1 do art. 44.º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, o proprietário e os demais titulares de direitos reais sobre o prédio a lotear cedem gratuitamente ao município as parcelas para implantação de espaços verdes públicos e equipamentos de utilização colectiva e infra-estruturas que devam integrar o domínio municipal. Todavia, segundo o n.º 4 do mesmo artigo, se o prédio a lotear já estiver servido de infra-estruturas ou não se justificar a localização nele de qualquer equipamento ou espaço verde públicos, não há lugar a qualquer cedência para esses fins, ficando todavia o proprietário obrigado ao pagamento de uma compensação ao município em numerário ou em espécie, nos termos definidos por regulamento municipal ⁶³.

Ora bem, o primeiro problema que aqui se coloca é o de saber qual a natureza jurídica destas compensações, ou seja, trata-se de saber se estamos perante tributos unilaterais ou impostos ou perante tributos bilaterais ou taxas. Uma questão cuja resposta depende, está bem de ver, da resposta que dermos a esta outra pergunta: essas compensações visam atingir manifestações da capacidade contributiva do proprietário ou exigir contrapartidas pelas despesas urbanísticas realizadas pelo município? A nosso ver e em abstracto, parecem-nos que tais compensações terão a mesma natureza da taxa de urbanização ou, para sermos mais exactos, da “taxa pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas”, ou seja, a natureza de taxa. Todavia, como vimos relativamente à taxa por infra-estruturas urbanísticas, também no respeitante às compensações em análise é preciso ter presente que a solução terá de ser encontrada caso a caso através da realização do correspondente teste da proporcionalidade inerente à figura das taxas.

3.2.3. *Outras taxas dos particulares devidas pelo controlo de actividades urbanísticas.* Taxas urbanísticas em sentido lato podemos considerar ainda aquelas taxas exigidas aos particulares pela contraprestação que constitui a actividade administrativa de controlo de actividades urbanísticas. Estamos naturalmente a referir-nos às taxas devidas pelas licenças ou autorizações de loteamento, de obras de urbanização e de execução de obras particulares, previstas nos arts. 19.º, al. b), da Lei das Finanças Locais, e 116.º, n.ºs 1 e 4, do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação. Efectivamente, também estas taxas oneram, de algum modo, a actividade urbanística dos particulares ⁶⁴, sendo, por conseguinte, uma manifestação da tributação do urbanismo.

⁶³ V., para a disciplina anterior destas compensações urbanísticas, o art. 16.º do Decreto-Lei n.º 448/91, de 29 de Novembro, com as alterações constantes da Lei n.º 26/96, de 1 de Agosto e, para a anterior a esta última, o art. 32.º do Decreto-Lei n.º 400/84, de 31 de Dezembro.

⁶⁴ Isto independentemente da tese que se perfilhe relativamente ao *ius aedificandi*: conceba-se este como “um poder que acresce à esfera jurídica do proprietário, nos termos e nas condições estabelecidas pelas normas jurídico-urbanísticas”, como defende Fernando Alves Correia, *O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade*, cit., p. 383, ou como uma das faculdades em que o direito de propriedade se analisa, como defendem, entre outros, Diogo Freitas do Amaral, «Apreciação da dissertação de doutoramento do licenciado Fernando Alves Correia», *Revista da Faculdade de Direito de Lisboa*, vol. XXXII, 1991, p. 99.

O que, todavia, não pode levar-nos a esquecer as assinaláveis diferenças existentes entre tais taxas e as taxas devidas por infra-estruturas urbanísticas. Efectivamente, enquanto estas últimas constituem taxas devidas por uma actividade urbanística da administração pública, aquelas são a contrapartida de uma actividade de controlo ou de polícia da actividade urbanística dos particulares. Ou seja, enquanto nas taxas por infra-estruturas urbanísticas estamos perante taxas que são o “preço” a pagar por serviços prestados pela administração pública activa, nas taxas por autorizações e licenças urbanísticas deparamo-nos com taxas que são o “preço” a pagar por serviços prestados pela administração pública de controlo.

4. A beneficiação fiscal do urbanismo

Finalmente algumas considerações sobre o papel dos benefícios fiscais no domínio do urbanismo. Pois bem, a este respeito, é de começar por dizer que nunca foi de se esperar muito de um tal instrumento, uma vez que os benefícios fiscais nas diversas modalidades que assumem, não podem ter, por via de regra, um grande papel. Na verdade, eles têm sempre um papel muito limitado. Isto mesmo num sistema que não tenha por base uma má vontade contra a utilização extrafiscal dos instrumentos fiscais. É que, não podemos esquecer, a razão de ser do direito fiscal, das normas de direito fiscal, é a obtenção de receitas, não a directa realização de despesas, as despesas fiscais ou passivas, como o são efectivamente as incorridas nos benefícios fiscais ⁶⁵.

De resto, tendo em conta, como dissemos, que se caminha no sentido de uma crescente separação entre a tributação e o urbanismo, quer excluindo ou limitando o papel da tributação no financiamento do urbanismo, quer entregando preferentemente aos proprietários dos terrenos esse financiamento, não admira que o poder tributário negativo, isto é, enquanto não tributação ou de menor tributação, tenha escasso senão mesmo nulo papel no domínio do urbanismo ⁶⁶.

E efectivamente assim é. Olhando para a disciplina legal do urbanismo português, e em geral para a dos países que temos vindo a ter em consideração, a notícia que temos é a de os benefícios fiscais não desempenharem neles qualquer papel ⁶⁷.

Para ilustrar isto, vamos referir o caso português, em que os benefícios fiscais num tal sector apenas são detectáveis na tributação relativa ao património cultural, uma vez que o direito do património cultural tem importantes zonas de intersecção com o direito do urbanismo ⁶⁸. Assim, no respeitante à beneficiação fiscal dos bens imóveis que constituam

⁶⁵ Sobre o enquadramento que julgamos adequado para a extrafiscalidade, que temos como um dos desafios actuais da tributação, considerando-a como integrando o que chamamos “direito económico fiscal”, v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 401 a 424. Quanto à problemática das despesas fiscais, tendo em conta sobretudo o seu tratamento orçamental, v. Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina, Coimbra, 2004.

⁶⁶ Sobre o poder tributário negativo e os riscos que o mesmo comporta quando exercido desfasadamente do correspondente poder tributário positivo, como, de algum modo, pode ocorrer com as regiões autónomas e as autarquias locais em Portugal, v. os nossos *Direito Fiscal*, cit., pp. 35 e ss., e «As bases constitucionais da reforma da tributação do património», cit., ponto III.

⁶⁷ Mas o mesmo acontece lá fora – v. em relação a Espanha, Angel Menéndez Rexach, «O sistema financeiro e fiscal do urbanismo em Espanha», *ob. cit.*, pp. 92 e ss.

bens culturais, património arquitectónico portanto, temos quer benefícios fiscais directos concedidos aos proprietários dos bens imóveis objecto de classificação como monumentos nacionais, imóveis de interesse público ou imóveis de interesse municipal, quer benefícios fiscais indirectos concedidos em sede do mecenato cultural.

Quanto aos primeiros, traduzem-se na isenção dos impostos sobre o património relativamente aos imóveis classificados, ou seja, até à recente reforma da tributação do património, na isenção da Contribuição Autárquica, do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações ⁶⁹ e, depois dessa reforma, na isenção do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e na exclusão da sua tributação no Imposto do Selo sobre as aquisições gratuitas ⁷⁰. Assinale-se que aquelas isenções não são automáticas, pois têm de ser requeridas pelos proprietários desses imóveis à administração fiscal, mais especificamente ao Director-Geral dos Impostos, muito embora este disponha aqui de uma competência estritamente vinculada ⁷¹.

Por seu turno, quanto aos benefícios fiscais indirectos, temos os benefícios concedidos aos patrocinadores ou *sponsors* ⁷², com o objectivo de incentivar estes a realizar donativos a favor de entidades públicas ou privadas, como cooperativas culturais, institutos públicos, fundações e associações, que prossigam actividades de defesa ou valorização do património cultural. Traduzem-se tais benefícios, nos termos do chamado Estatuto do Mecenato ⁷³, em esses donativos serem considerados custos ou perdas de exercício quando concedidos pelas empresas societárias, ou deduzidos por $\frac{1}{4}$ do seu valor à colecta quando concedidos pelas pessoas ou empresas singulares. Mais especificamente, os donativos das empresas societárias são considerados custos ou perdas de exercício em valor correspondente a 120% ou (quando atribuídos com base em contratos plurianuais) 130%, até ao limite de 6% do volume de vendas ou dos serviços prestados, no apuramento do lucro tributável em IRC (art. 3.º do Estatuto). Por seu lado, os donativos das empresas ou pessoas singulares são deduzidos à colecta do IRS, no ano a que dizem respeito, pelo valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta (art. 5.º, n.º 1, al. b), do Estatuto) ⁷⁴.

⁶⁸ Cf., quanto a tal aspecto, o nosso estudo, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, Almedina, Coimbra, 2004, pp55 e ss.

⁶⁹ Cf. o art. 40.º, n.ºs 1, al. n), e 5 a 7, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e os arts. 13.º e 15.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações.

⁷⁰ V., respectivamente, o art. 40.º, n.ºs 1, al. n), e 5 a 7, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, o art. 6.º, al. g), do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, e o art. 1.º, n.º 5, als. c) e e), do Código do Imposto do Selo.

⁷¹ V. as disposições legais mencionadas nas notas anteriores do Estatuto dos Benefícios Fiscais e do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

⁷² Empregamos os termos patrocinadores ou *sponsors*, por serem estes presentemente os mais frequentes para designar os mecenados, no que reflecte uma crescente aproximação da Europa aos EUA relativamente ao financiamento, que assim é cada vez mais privado, da cultura e das artes e um consequente afastamento do paradigma europeu, que remonta sobretudo ao Renascimento, de uma cultura colocada fundamentalmente sob a alçada do Estado. Por isso, não se trata de uma mera questão de palavras, mas antes de uma nova compreensão desses promotores da cultura e das artes, cuja acção em prol destas não tem que ser levada a cabo de maneira desinteressada e alheia a quaisquer contrapartidas. Cf. M. de Lourdes Limas dos Santos e Idalina Conde, «Mecenato cultural de empresa em Portugal», *Análise Social*, 1990, n.º 107, pp. 375 e ss.

Enfim, de referir é também que se estão excluídos da tributação em Imposto do Selo os “donativos efectuados nos termos da Lei do Mecenato”, como se prescreve no art. 1.º, n.º 5, al. c), do Código, Imposto do Selo. Pelo que os actos, contratos, documentos e outros factos previstos neste Código, que digam respeito a bens classificados que constituam donativos nos termos da Lei do Mecenato, não estão sujeitos ao Imposto do Selo.



(José Casalta Nabais)

Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

⁷³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março.

⁷⁴ Assinale-se que este limite, assim como o limite referente ao IRC, não se aplica quando os donativos sejam concedidos ao Estado, regiões autónomas e autarquias locais e quaisquer dos seus serviços e organismos ainda que personalizados e outras entidades mencionadas no art. 1.º do Estatuto. Para a disciplina dos benefícios directos e indirectos no domínio da protecção e valorização do património cultural, v. a colectânea de legislação de José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, *Direito do Património Cultural — Legislação*, Almedina, Coimbra, 2003, pp. 289 e ss., bem como a nossa *Introdução ao Direito do Património Cultural*, Almedina, Coimbra, 2004., pp. 66 e ss. Para uma crítica da legislação avulsa, como é efectivamente o Estatuto do Mecenato, que devia integrar a codificação constante do Estatuto dos Benefícios Fiscais, v. o nosso livro *Direito Fiscal*, cit., pp. 209 e ss., e 419 e ss.