

INCENTIVOS FISCAIS NA REABILITAÇÃO URBANA. A PROBLEMÁTICA DA ISENÇÃO DE IMI NOS CENTROS HISTÓRICOS¹

Serafim Pereira²

Em primeiro lugar, um agradecimento à Associação Portuguesa de Municípios com Centro Histórico pelo amável convite que dirigiram à Directora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e que esta, na impossibilidade de estar presente, me endossou. Em segundo, uma palavra para esta cidade de Angra do Heroísmo: fantástica, em si mesma e na forma como acolhe.

A seguir, um brevíssimo preâmbulo, para tentar dar sentido a esta convocatória da temática da fiscalidade para um encontro cuja razão de ser são os centros históricos.

Os sistemas fiscais são, hoje em dia, ferramentas multifuncionais. Além da colecta de impostos, a sua função tradicional, os sistemas fiscais são, cada vez mais, instrumentos de promoção directa de políticas públicas. No ordenamento fiscal português é possível encontrar inúmeros exemplos desta evolução, mesmo que só no campo específico dos incentivos fiscais em reabilitação urbana.

A reabilitação urbana pode ser perspectivada a partir de um olhar urbanístico, centrado na utilização e habitabilidade dos edifícios e da vivência do espaço urbano ou do ponto de vista da conservação e valorização do património cultural. Os dois olhares não se excluem, antes pelo contrário, mas em consideração aos limites desta comunicação, à multiplicidade e tecnicidade dos incentivos fiscais (positivos ou negativos) vigentes no domínio da reabilitação urbana e ao perfil dos participantes deste encontro, julgamos preferível focar-nos numa matéria polémica que respeita, ainda, à temática central deste encontro – os centros históricos – mas que, recentemente, tem tido grande ressonância no espaço público, nem sempre com o rigor que merece e quase nunca com a melhor ponderação das consequências sistémicas de determinadas opções que são preconizadas

Referimo-nos à aplicação do benefício fiscal de isenção de Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI) a prédios localizados em centros históricos, ou melhor, no interior de perímetros de bens culturais imóveis complexos que integram uma pluralidade de bens imóveis individualizados (correspondentes às categorias conjunto ou sítio), quer estejam classificados ou, simplesmente, inscritos na Lista de Património Mundial (LPM) da UNESCO.

¹ Este texto corresponde a uma tentativa de reconstituição da comunicação oral apresentada no dia 13 de Outubro de 2016, no âmbito do 16.º Encontro Nacional de Municípios com Centro Histórico, realizado em Angra do Heroísmo.

² Director da Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Até à entrada em vigor da Lei de Bases do Património Cultural (LBPC),³ em 2001, as interações entre o ordenamento jurídico do património cultural e ordenamento tributário eram simples e com efeitos muito limitados a poucas situações concretas.

Na verdade, antes da LBPC, o sistema de classificação do património cultural imóvel repousava sobre a ideia de monumentalidade ou do valor cultural especial de bens imóveis individualizados e, portanto, estava em harmonia com o sistema fiscal de tributação do património que, por sua vez, repousa sobre o conceito fiscal de prédio.

Apesar de este conceito fiscal de prédio não ser coincidente com o conceito civil de prédio, nem com os que servem o direito do património cultural, a ausência do âmbito deste de conceitos complexos correspondentes a universalidades de bens imóveis, permitia o convívio pacífico de ambos os ordenamentos.

Por outro lado, grande parte das vezes os imóveis objecto de classificação integravam ou passavam a integrar o domínio público do Estado, estatuto que os colocava fora da incidência tributária da Contribuição Predial, da Contribuição Autárquica e, actualmente, do IMI.

Este equilíbrio foi interrompido com a absorção pela LBPC de princípios patrimoniais provenientes da Convenção UNESCO e que passaram a estar reflectidos nas categorias de *conjunto* e *sítio*.

Cremos que o legislador da LBPC ter-se-á imediatamente apercebido que a adopção das novas categorizações ameaçava desarticular o tal equilíbrio tradicional com o direito tributário e, por isso, no artigo 97.º, remeteu para diploma autónomo a definição e estruturação do regime de benefícios e incentivos fiscais relativos à protecção e valorização do património cultural.

Todavia, tal definição e estruturação de um regime de benefícios e incentivos fiscais ajustado, substantiva e terminologicamente, à LBPC, continua por realizar.

Por sua vez, o legislador fiscal, permaneceu durante muito tempo indiferente à evolução registada no direito do património cultural e, quando tentou dar alguns passos solitários, não evidenciou domínio dos conceitos e da terminologia próprios deste ramo do direito.

O resultado é a actual redacção do artigo 44.º, n.º 1, alínea n), do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que mistura de forma incongruente conceitos e terminologia cuja vigência terminou com a LBPC com os novos conceitos e terminologia adoptados pela LBPC, numa amálgama que é fonte de litigiosidade crescente entre os contribuintes e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

³ Lei 107/2001, de 8 de Setembro.

Eis a questão que está na ordem do dia, cuja importância para decisores políticos, contribuintes, responsáveis municipais, gestores patrimoniais e AT, cresce na razão directa da multiplicação de bens culturais imóveis compostos, classificados ou em vias de classificação, e dos que estão inscritos LPM da UNESCO ou que poderão vir a sê-lo.

Alguns problemas o tempo resolve, outros agrava. Os sinais que colhemos da gestão contenciosa desta temática deixam perceber que existe um problema que requer a atenção urgente e multidisciplinar para restaurar sentido e coerência a este edifício normativo que combina o direito do patrimonial cultural e o direito tributário.

A questão da aplicação do benefício fiscal previsto no artigo 44.º, n.º 1, alínea n), do EBF relativamente a prédios situados dentro do perímetro de bens culturais compostos classificados e integrantes das categorias conjunto ou sítio, mas que não beneficiam de classificação individual, traz apenas a questão do valor jurídico na ordem interna das decisões da UNESCO de inscrição na LPM.

Até pela crescente importância que a LPM tem merecido no espaço público pelo reconhecimento do valor e correspondente inscrição de bens culturais portugueses, parece-nos interessante reflectir um pouco sobre a questão do valor jurídico na ordem interna do Estado Português da inscrição na LPM. Sendo, sem dúvida, uma questão com interesse, é, todavia, meramente adjacente da problemática que nos preocupa e que é a da aplicação da isenção de IMI a prédios situados dentro do perímetro de bens culturais compostos, mas sem classificação individual.

Ainda assim, dedicar-lhe-emos algumas palavras, a começar por uma provocação: a UNESCO não classifica bens culturais.

Em apoio desta afirmação, passamos a apresentar, sem qualquer desenvolvimento, alguns argumentos.

A Convenção da UNESCO de 1972⁴ não adoptou um sistema de classificação, mas sim uma metodologia de categorização.

Desde logo por uma razão de ordem prática. Não sendo o sistema de classificação, de tradição francesa, o que é seguido por uma ampla maioria dos Estados signatários, a sua imposição por via convencional poderia provocar resistência e dificuldades de adaptação com outras metodologias nacionais.

A vocação universal da Convenção da UNESCO dificilmente seria compaginável com um sistema assente na classificação, por este ser mais intrusivo na soberania dos Estados do que um sistema de mera categorização e, portanto, capaz de comprometer a ampla adesão que a Convenção pretendia alcançar à escala mundial.

⁴ Aprovada para ratificação pelo Decreto 49/79, de 6 de Junho.

Por este motivo, não encontramos no direito convencional a imposição de qualquer mecanismo de recepção automática na ordem jurídica interna das inscrições na LPM, enquanto actos de classificação patrimonial. Pelo contrário, a Convenção afirma o princípio do pleno respeito pela soberania dos Estados na definição do estatuto de tais bens culturais e das formas de lhes dispensar protecção.

A lei portuguesa, pelo seu lado, é bem explícita sobre a competência dos órgãos do Estado Português para praticar actos de classificação patrimonial. Ao Governo competem os actos de classificação no grau de *Interesse Nacional*, ao Ministério da Cultura competem os actos de classificação no grau de *Interesse Público* e aos Municípios os de *Interesse Municipal*.

A inclusão de um bem cultural na LPM, prescreve o artigo 72.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro, diploma que regula minuciosamente todo o procedimento de classificação de bens imóveis de interesse cultural, determina a abertura oficiosa de procedimento de classificação (ou de reclassificação, caso o bem já tenham anterior em grau inferior ao interesse nacional) no grau de interesse nacional e de fixação da zona especial de protecção.

São, ainda, especialmente solenes as formas de exigidas para a publicitação desta categoria de actos administrativos: Decreto do Governo para os actos de classificação no grau de *interesse nacional*, Portaria para os actos de classificação no grau de *interesse público* (artigo 28.º, n.ºs 1 e 2, da LBPC).

Quem, ainda assim, quisesse admitir a vigência imediata ou directa na ordem interna das inscrições na LPM, enquanto actos de classificação patrimonial no grau de interesse nacional, teria que superar um conjunto de obstáculos jurídicos.

Em primeiro lugar, dar legalidade à ausência de um procedimento administrativo a preceder aquilo que é, sem qualquer dúvida, materialmente, um acto constitutivo de direitos que, em regra, introduz sérias limitações aos direitos reais sobre os bens imóveis objecto de classificação.

Em seguida, justificar o afastamento do direito de participação dos interessados. As formas de participação dos órgãos do Estado e da comunidade na preparação das candidaturas ao estatuto de Património Mundial da UNESCO estão longe de corresponder a um verdadeiro procedimento administrativo com exercício do direito de participação. Recordar-se, a este propósito, que o direito de participação dos interessados nas decisões que lhes digam respeito tem consagração constitucional. Por isso, não vemos como seria possível rasurar este direito, bem como, aliás, o próprio procedimento administrativo.

Finalmente, quem admitisse a eficácia directa na ordem jurídica interna da inscrição na LPM, enquanto acto de classificação patrimonial, ficaria com uma outra categoria de

problemas para resolver, pois, a menos que se considerassem tais actos inimpugnáveis, haveria que determinar qual o foro competente, a lei aplicável e a quem demandar.

Vamos encerrar este ponto e centrar-nos na questão principal que é a da aplicação do benefício fiscal previsto no artigo 44.º do EBF relativamente a prédios situados dentro do perímetro de bens culturais compostos classificados e integrantes das categorias conjunto ou sítio, mas que, individualmente, não beneficiam de qualquer classificação. O que se tentará demonstrar é a grave desarticulação terminológica e conceptual deste dispositivo com direito vigente sobre o património cultural, a LBPC e o Decreto-Lei n.º 309/2009.

Não fora o curtíssimo tempo disponível, não prescindiria de uma apresentação sequencial das normas fiscais que, a partir da LBPC (2001), precederam a actual redacção do artigo 44.º do EBF (embora as categorias de bens culturais compostos tenham já sido acolhidas na lei portuguesa em 1985, pela lei que precedeu a LBPC – a Lei 13/85, de 6 de Julho –, por falta de regulamentação essa lei nunca teve aplicação efectiva, razão por que usamos como referência cronológica o ano 2001). Ainda assim, identificamos na sequência três etapas.

Na primeira, o legislador fiscal permaneceu indiferente ao modelo adoptado pela LBPC.

Na segunda, ao lado da terminologia que vigorou até 2001, introduz referências genéricas à legislação do património cultural que, ainda assim, permitiam a coabitação pacífica entre ambos modelos de classificação patrimonial cultural: pré e pós 2001. Durante este período o legislador fiscal não vacilou em reclamar expressa e inequivocamente como requisito da isenção de IMI a existência de uma classificação individual de cada prédio.

Em fins de 2006 e para vigorar a partir de 2007, ao artigo 44.º, n.º 1, alínea n), do EBF, foi dada a seguinte redacção:

1 – Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis:

n) Os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável;

Iremos proceder, em seguida, a uma brevíssima autópsia desta norma.

Encontram-se ali referências a três espécies de bens culturais classificados:

- *Prédios classificados como monumentos nacionais*
- *Prédios individualmente classificados como de interesse público*
- *Prédios individualmente classificados como de interesse municipal*

Falta qualquer referência a:

- Prédios (individualmente ou não, eis a questão) classificados como de interesse nacional.

É verdade. Na letra da lei, o legislador fiscal omitiu qualquer referência ao grau de classificação de bens culturais mais elevado: a classificação de *interesse nacional*.

Dir-se-á, porventura, que não se trata de uma verdadeira lacuna, uma vez que a alusão a *prédios classificados como monumentos nacionais* bastará para a lei fiscal outorgar a equivalência com o grau maior de classificação actualmente em vigor de *interesse nacional*.

Temos as maiores dúvidas sobre tal possibilidade, por várias razões que passamos a expor muito sumariamente:

Em primeiro lugar, porque a referência a *prédios classificados como monumentos nacionais*, nos precisos termos em que é feita, é absolutamente indispensável aos fins da norma, pois corresponde a classificação que vigorou até 2001. Sem ela, tais imóveis ficariam fora da previsão normativa.

Em segundo, porque, após 2001, *monumento nacional* não é uma classificação. Na verdade, não é mais do que uma simples *denominação*, um rótulo, etiqueta ou título distintivo, de bens culturais imóveis que sejam classificados no *grau de interesse nacional*.

Em terceiro, porque não se poderá dizer que a classificação como *monumento nacional* foi substituída pela classificação no grau de *interesse nacional*. Na verdade, a lei recusou ao intérprete a tarefa de definir equivalências entre as classificações anteriores a 2001 e as que as sucederam. Nos termos do disposto no artigo 112.º, n.º 1, da LBPC, *mantêm-se em vigor os efeitos decorrentes de anteriores formas de protecção de bens culturais móveis e imóveis*. E, nos termos do n.º 2, *apenas os bens imóveis anteriormente classificados pelo Estado ou pelas Regiões Autónomas como valores concelhios passam a considerar-se bens classificados de interesse municipal*. Finalmente, o n.º 3 consigna ao legislador a determinação das regras necessárias à *conversão* para novas formas de protecção e designações.

Assim, na falta das necessárias regras legais para a conversão (excepto, como vimos, para os imóveis de valor concelhio, cuja classificação foi legalmente convertida em interesse municipal) subsistem as classificações outorgadas até 2001, ao lado dos novos graus de classificação de *interesse nacional* e *interesse público*.

Estaremos, desta forma, perante uma omissão do legislador fiscal de 2006? E, em caso afirmativo, será o recurso às ferramentas tradicionais da metodologia do direito e da interpretação jurídica suficiente para a preencher e, assim, admitir a aplicação da estatuição normativa à hipótese ali não tipicamente prevista e para a qual parece indiscutível a necessidade de uma previsão?

Temos dúvidas, pois, aos obstáculos patentes do artigo 112.º da LBPC, o artigo 10.º do EBF, salvo melhor opinião, acrescenta outro ao declarar que *as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica*, apenas admitindo interpretação extensiva.

Não queremos, nem estamos em condições de ser conclusivos quanto a este ponto. O nosso propósito fica satisfeito com a mera exposição do que poderá ter sido um descuido do legislador fiscal de 2006, em resultado do qual os imóveis classificados no grau de interesse nacional (portanto, após 2001) poderão ter ficado fora da previsão do artigo 44.º, n.º 1, alínea n), do EBF.

Repare-se que, restringida ao seu teor literal, a norma até adquire alguma coerência interna, pois o requisito da classificação individualizada seria desnecessário para os prédios classificados como monumento nacional, uma vez que, enquanto vigorou, tal classificação não contemplava bens culturais complexos, equivalentes às actuais categorias de conjunto e *sítio*.

Partilharei, agora, convosco algumas reflexões sobre a questão central de saber se o ordenamento jurídico tributário tolera a propagação da isenção de IMI, prevista no artigo 44.º, n.º 1, alínea n), do EBF, aos prédios desprovidos de qualquer classificação que estejam localizados no interior de um perímetro classificado.

Sobre este assunto existe doutrina e jurisprudência quer em sentido afirmativo quer em sentido negativo. Partilho da opinião de quem rejeita a extensão do benefício fiscal a prédios desprovidos de qualquer tipo de classificação individual. A meu ver, no presente estado de evolução, o ordenamento fiscal português não o consente. Porém, não irei aqui repetir os argumentos jurídicos que normalmente sustenta esta posição, nem refutar os de quem afirma o contrário. O propósito desta comunicação não é demonstrar a supremacia jurídica do argumentário de um campo sobre o do outro, mas apenas sinalizar alguns problemas de concepção da lei fiscal e da sua articulação com o regime jurídico do património cultural.

Já vimos que relativamente aos bens culturais categorizados como *conjunto* ou *sítio* e classificados de *interesse público* ou de *interesse municipal*, tal não é possível. A letra da lei afasta-o categoricamente.

Mas vamos admitir que, por mera hipótese, a alínea n) do n.º 1 artigo 44.º dá conforto suficiente não só para aplicar a isenção de IMI também a prédios classificados de *interesse nacional*, como também aos prédios sem qualquer classificação que estejam localizados no interior de *conjunto* ou *sítio* com aquela classificação, para vos convidar a fazer uma muito breve análise consequencial de uma tal interpretação.

Para isso, em primeiro lugar, vamos convocar o n.º 3 do artigo 112.º do Código do IMI, por conter um importantíssimo instrumento de promoção da reabilitação urbana

consistente na diferenciação fiscal, por agravamento da taxa do IMI, dos prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano e dos prédios em ruínas. E, também, o n.º 4 do mesmo artigo, onde, embora com um propósito que não se inscreve na reabilitação urbana, encontramos um fortíssimo agravamento da taxa do IMI para os prédios que sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável.

Fazendo agora o cruzamento entre a hipótese interpretativa da alínea n) do n.º 1 artigo 44.º, atrás aventada, com aquelas três situações de agravamento da taxa do IMI, coloco as seguintes interrogações:

Estaremos disponíveis para aceitar o reconhecimento do benefício fiscal de isenção de IMI aos prédios em ruínas integrados em *Conjunto* ou *Sítio*, quando, se localizados fora, estarão, pelo contrário, sujeitos a agravamento da taxa de IMI?

Estaremos dispostos a conceder o benefício fiscal de isenção de IMI aos prédios devolutos integrados no *Conjunto* ou *Sítio*, quando, se localizados fora deles, ficariam, pelo contrário, sujeitos a agravamento da taxa de IMI?

Poderemos ficar indiferentes a que seja oferecido o benefício fiscal de isenção de IMI aos prédios integrados no *Conjunto* ou *Sítio*, cujos proprietários tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável, quando a lei preconiza para tais prédios, se localizados fora deles, pelo contrário, um fortíssimo agravamento da taxa de IMI?

Este primeiro grupo de exemplos acabados de referir ilustra a gravidade da ameaça que constitui tal interpretação, por privar os responsáveis por centros históricos de ferramentas importantes na promoção da sua própria reabilitação urbana, além de, não menos importante, abalar a percepção pública sobre a justiça dos benefícios fiscais.

Prosseguindo na mesma linha de argumentação, seria justo contemplar com a isenção de IMI realidades que constituem prédios em sentido fiscal, mas que não são imóveis face às normas do direito do património cultural, tais como quiosques, roulottes ou autocaravanas?

Quem pugna pela aplicação incondicional da isenção de IMI aos prédios, ainda que sem qualquer classificação individual, só porque se encontram dentro do perímetro de conjuntos ou sítios classificados ou inscritos na LPM da UNESCO, estará ciente das consequências que isso teria, por exemplo, para os treze municípios que têm parte considerável dos seus territórios incorporados no perímetro inscrito na LPM da UNESCO como *Alto Douro Vinhateiro*?

A mesma interrogação é válida para os prédios inseridos no território correspondente outras inscrições na LPM, como a *Paisagem Cultural de Sintra* ou o *Centro Histórico*

de Angra do Heroísmo, caso em que representa grande parte do tecido urbano da cidade.

Estes últimos exemplos (e muitos outros surgirão, atendendo às 22 candidaturas portuguesas a inscrição na LPM) põem em evidência a grave ameaça de erosão da base tributável em IMI e, conseqüentemente, das receitas municipais das autarquias abrangidas.

Em conclusão, diremos que o ordenamento fiscal é um sistema extraordinariamente complexo. Apesar de ser um sistema dinâmico, deve merecer de quem nele intervém a maior prudência, pois, por maior que seja o grau de sofisticação analítica do legislador ou do intérprete (julgador ou decisor administrativo), qualquer intervenção é susceptível de desencadear processos causais de enorme complexidade e imprevisibilidade.

As questões que vos coloquei parecem-nos importantes, justificam a preocupação da comunidade e interpelam o legislador patrimonial, o legislador tributário, os decisores em matéria de património cultural da administração central, regional ou autárquica, e toda a comunidade especializada e interessada nas questões do património cultural e, naturalmente, também da AT que muito gostaria de ser olhada como parceiro, apenas mais um, na tarefa urgente de reabilitação deste espaço onde se cruzam o ordenamento jurídico do património cultural e o ordenamento jurídico tributário.