

ICOMOS
COMISSÃO NACIONAL
PORTUGUESA



CONSELHO INTERNACIONAL DOS MONUMENTOS E DOS SÍTIOS
INTERNATIONAL COUNCIL ON MONUMENTS AND SITES
CONSEIL INTERNATIONAL DES MONUMENTS ET DES SITES
CONSEJO INTERNACIONAL DE MONUMENTOS Y SÍTIOS

PARECER

Isenção do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis incidente sobre os imóveis classificados

1. Antecedentes

A primeira “Lei de Bases” do património cultural português, a Lei n.º13/85, de 6 de Julho, previa, no seu artigo 46.º, o estabelecimento de regimes fiscais apropriados à *«salvaguarda e ao estímulo da defesa do património cultural nacional que se encontra na posse de particulares»* (n.º1 do artigo 46.º da Lei n.º13/85). Entre as medidas possíveis indicava-se (alínea a) do n.º2 do artigo 46.º) *«a isenção do imposto da sisa e da contribuição predial¹ (...)»*.

Esta disposição da lei foi regulamentada pelo Código da Contribuição Autárquica (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro), que na alínea a) do n.º1 do seu artigo 12.º estabelecia a isenção de contribuição autárquica para *«os prédios que hajam sido classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público, nos termos da legislação aplicável»*, disposição que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

Relativamente aos imóveis de interesse municipal o preceito da Lei n.º13/85 só foi regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 140/92, de 17 de Julho, que alterou o artigo 12.º do Código da Contribuição Autárquica de modo a incluir no mesmo a referência a estes imóveis. Este artigo passou, desde então, a dispor que *«estão isentos de contribuição autárquica os prédios que hajam sido classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público, e bem assim, os classificados como imóvel de valor municipal, nos termos da legislação aplicável»*.

¹ O imposto municipal incidente sobre o valor patrimonial dos imóveis, designou-se contribuição predial até 31 de Dezembro de 1988, e contribuição autárquica até 31 de Dezembro de 2003. O imposto municipal incidente sobre as transmissões de imóveis designou-se Sisa até 31 de Dezembro de 2003.

Em 1989 é publicado o Decreto-Lei n.º 252/89, de 9 de Agosto, que alterou o Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, aditando um n.º15º ao artigo 13º do referido Código, estabelecendo a isenção deste imposto para as *«aquisições de bens classificados como património cultural ao abrigo da Lei n.º13/85»*.

2. Regime dos Benefícios Fiscais na vigência da Lei nº107/2001

Em 8 de Setembro de 2001 é publicada a Lei n.º107/2001 estabelecendo *as bases da política e do regime de protecção e valorização do património cultural*. Esta lei remete (artigo 97.º) para regulamentação autónoma *«a definição e estruturação do regime de benefícios e incentivos fiscais relativos à protecção e valorização do património cultural»*.

A Lei n.º109-B/2001, de 27 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2002, introduziu alterações ao regime da isenção de contribuição autárquica para os imóveis classificados. Esta lei revogou o artigo 12.º do Código da Contribuição Autárquica, passando as isenções deste imposto a constarem do Estatuto dos Benefícios Fiscais, a cujo n.º1 do artigo 40.º a mesma lei (n.º109-B/2001), aditou uma alínea n) isentando de contribuição autárquica *«os prédios classificados como monumentos nacionais ou imóveis de interesse público e bem assim os classificados de imóveis de valor municipal ou como património cultural, nos termos da legislação aplicável»* (p. 8496-(324) do Diário da República n.º298, I Série-A, de 27 de Dezembro de 2001).

O Decreto-Lei n.º287/2003, de 12 de Novembro, procedeu à reforma da tributação do património, alterando a configuração da Contribuição Autárquica e da Sisa, passando o imposto que substituiu a primeira a designar-se Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e o que substituiu a segunda a designar-se Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT). As isenções de ambos os impostos, relativas aos bens imóveis classificados, mantiveram-se inalteradas: a do IMI prevista no Estatuto dos Benefícios Fiscais, nos termos acima citados, e a do IMT no Código deste imposto, que mantendo o regime já aplicável à Sisa, previu na alínea g) do seu artigo 6º que ficam isentas de IMT *«as aquisições de prédios classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, ao abrigo da Lei n.º 107/2001, e 8 de Setembro»*.

Com a lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2007, Lei n.º53-A/2006, de 29 de Dezembro, o legislador alterou a regulamentação da isenção de IMI de que beneficiavam os imóveis classificados, modificando a redação da alínea n) do n.º1 do artigo 40.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. A isenção passou a aplicar-se aos *«prédios classificados como monumentos nacionais e [aos] prédios individualmente classificados como*

de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da legislação aplicável» [sublinhado nosso] (p. 8626-(35) do Diário da República n.º249, 1ª Série, de 29 de Dezembro de 2006).

A lei do Orçamento do Estado para 2007 introduziu ainda uma outra alteração no regime da isenção do IMI aplicável a estes bens culturais. A isenção passou a ser automática para os prédios que tivessem anteriormente beneficiado da isenção do IMT, e dependente de reconhecimento do chefe de finanças da área da situação do bem, nos restantes casos (n.º5 do artigo 40.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º53-A/2006).

O preceito do Estatuto dos Benefícios Fiscais sofreria ainda as seguintes alterações:

- Em 2008, o Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, que alterou o Estatuto dos Benefícios Fiscais, reenumerou o artigo referente à isenção do IMI, que passou a ser o 44.º e suprimiu a menção, na parte final do preceito, ao património cultural. A alínea n) do n.º1 do, agora, artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais passou a determinar a isenção do IMI para os *«prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável»*;
- Em 2010, a lei de aprovação do Orçamento do Estado para esse ano (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril) alterou os números 5 e 6 do preceito passando a isenção de IMI dos prédios classificados a ter sempre carácter automático, *«operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse público ou de interesse municipal, a efectuar pelo Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P. [actualmente Direcção Geral do Património Cultural], ou pelas câmaras municipais, vigorando enquanto os prédios estiverem classificados, mesmo que estes venham a ser transmitidos»* (n.º5 do artigo 44.º). Para os prédios classificados anteriormente à entrada em vigor destas alterações, *«os serviços do Instituto de Gestão do Património Arquitectónico e Arqueológico, I. P., e as câmaras municipais»* efetuam a comunicação da classificação, oficiosamente, no prazo de 60 dias [contados da entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010], ou a pedido dos proprietários dos imóveis, no prazo de 30 dias contados da entrada do requerimento nos serviços (alíneas a) e b) do n.º6 do artigo 44.º) (p. 1466-(106) do Diário da República n.º82, 1ª Série, de 28 de abril de 2010);
- Finalmente, em 2012, a Lei n.º31/2012, de 14 de agosto (que procedeu à revisão do regime jurídico do arrendamento urbano), alterou o n.º10 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, determinando a cessação da isenção de IMI dos prédios classificados, *«no ano, inclusive, em que os prédios venham a ser desclassificados ou sejam considerados devolutos ou em ruínas (...)»*.

A propósito desta alteração de 2012, e como nota lateral, julga-se de referir que a mesma não só pela natureza do diploma que a introduz, como também pelo seu conteúdo, é bem elucidativa de como o legislador por vezes estabelece normas aplicáveis aos bens culturais (neste caso classificados), desconsiderando a sua natureza própria, tratando-os como qualquer imóvel indiferenciado, e como tal valorando, para efeitos fiscais, negativamente a situação de devoluto² ou ruína. Trata-se manifestamente de uma medida que visa promover a colocação dos imóveis no mercado (a sua rentabilização económica) e não a protecção e valorização do património cultural, que o artigo 97.º da Lei n.º107/2001, de 8 de Setembro, preconiza.

No tocante ao IMT, a Lei n.º55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, alterou a redação da alínea g) do artigo 6º do CIMT, que passou a dispor que estão isentas de IMT «*as aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável*» [sublinhado nosso] (p. 3122-(46) do Diário da República n.º253, 1ª Série, de 31 de dezembro de 2010).

Assim, verifica-se que relativamente aos imóveis classificados a lei prevê, actualmente (junho de 2016) as seguintes isenções objetivas³:

A isenção do IMI para os prédios classificados como monumentos nacionais e para os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, regime que vigora desde 2007 e é mais restritivo que o instituído em 1988 (para os monumentos nacionais e imóveis de interesse público) e 1992 (para os imóveis de interesse municipal);

A isenção do IMT nas aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável. Este regime, igualmente mais restritivo que o instituído em 1989, vigora desde 2011.

² O Decreto-Lei n.º 159/2006, de 8 de agosto estabeleceu um conceito de prédio devoluto para efeitos fiscais. Consideram-se devolutos os prédios que durante um ano se encontrem desocupados, sendo indícios de desocupação a inexistência de contratos em vigor com empresas de telecomunicações e de fornecimento de água, gás e eletricidade e a inexistência de faturação relativa a consumos de água, gás, eletricidade e telecomunicações.

³ Isenções objectivas são aquelas que não dependem da natureza ou qualidade do sujeito passivo do imposto, em regra, no caso dos impostos em análise, o proprietário do imóvel ou o seu adquirente.

3. Articulação com a Lei de Bases do Património Cultural

Dispõe o n.º2 do artigo 1º do CIMT que «*para efeitos do IMT, o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)*». O n.º1 do artigo 2º do CIMI dispõe por seu lado que «*para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico (...)*».

A realidade material passível de isenção é, assim, no âmbito do IMI, a «*fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência*» classificada como monumento nacional, ou individualmente classificada como de interesse público ou de interesse municipal. E no âmbito do IMT a mesma «*fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência*» individualmente classificada como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal.

A classificação é, por outro lado, o «*acto final do procedimento administrativo mediante o qual se determina que certo bem possui um inestimável valor cultural*» (n.º1 do artigo 18º da Lei n.º107/2001). Este bem⁴, objecto da classificação, pode pertencer à categoria de monumento, conjunto ou sítio, «*nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional*» (n.º1 do artigo 15.º da mesma Lei n.º107/2001).

O direito internacional a que se refere este preceito é actualmente, ainda, a *Convenção para a Salvaguarda do Património Arquitectónico da Europa*, aprovada em Granada em 3 de outubro de 1985 e aprovada para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º95/91, publicada no Diário da República n.º19, I Série-A, de 23 de janeiro de 1991.

Nos termos desta Convenção, são:

Monumentos: «*todas as construções particularmente notáveis pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico, incluindo as instalações ou os elementos decorativos que fazem parte integrante de tais construções*»;

Conjuntos: «*agrupamentos homogéneos de construções urbanas ou rurais, notáveis pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico, e suficientemente coerentes para serem objecto de uma delimitação topográfica*»;

⁴ Estamos a considerar apenas bens culturais imóveis dado que apenas estes relevam aqui.

Sítios: «*obras combinadas do homem e da natureza, parcialmente construídas e constituindo espaços suficientemente característicos e homogéneos para serem objecto de uma delimitação topográfica, notáveis pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico*».

Conjugadas estas categorias com a definição de prédio aplicável no âmbito do IMI e do IMT, verifica-se que apenas na primeira categoria (monumentos) se pode falar em classificação *individualizada* de prédios.

Note-se no entanto que pelo facto de não se classificarem *fracções de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nelas incorporados ou assentes, com carácter de permanência (i. e., prédios na acepção do CIMI e do CIMT)*, mas sim *construções incluindo as instalações ou os elementos decorativos que fazem parte integrante de tais construções*, pode suceder, e com frequência sucede, que uma *construção particularmente notável pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico (i. e., um monumento individualmente classificado)* se insira numa *fracção de território* à qual correspondem, juridicamente, vários prédios (descrições no registo predial) e/ou vários artigos matriciais (inscrições na matriz predial urbana ou rústica)⁵. Do mesmo modo, dado o facto da propriedade de imóveis poder assumir formas complexas (v. g., estar constituída uma propriedade horizontal), pode suceder que a uma construção individualmente classificada como monumento corresponda, mesmo nos casos há um único prédio no Registo Predial, uma realidade juridicamente plural (v. g., várias fracções autónomas).

Esta diversidade jurídica não releva, obviamente, para o valor cultural dos bens classificados e a entidade que procede à classificação é que, ao delimitar a área classificada, indiretamente determina quais são os prédios, na acepção fiscal, abrangidos pela classificação e conseqüentemente pela isenção do imposto, e que serão, necessariamente, todos os que se inserem na área classificada.

No que se refere à graduação do *inestimável valor cultural* do bem objecto de classificação, a Lei n.º107/2001, prevê os seguintes níveis de relevância ou graus de classificação: interesse nacional, os bens cuja «(...) *protecção e valorização, no todo ou em parte, represente um valor cultural de significado para a Nação*» (n.º4 do artigo 15.º); interesse público, os bens cuja «(...) *protecção e valorização represente ainda um valor cultural de importância nacional, mas para o qual o regime de protecção inerente à classificação como de interesse nacional se mostre desproporcionado*» (n.º5 do artigo 15.º); e interesse municipal, os bens

⁵ Quando a classificação é nas categorias de conjunto ou de sítio, sucede precisamente o contrário, i.e., aos *agrupamentos homogéneos de construções urbanas ou rurais* e às *obras combinadas do homem e da natureza, parcialmente construídas*, só muito excepcionalmente corresponderá um único prédio (descrição no registo predial) e um único artigo matricial.

cuja «protecção e valorização, no todo ou em parte, representem um valor cultural de significado predominante para um determinado município» (n.º6 do artigo 15.º).

Às três categorias previstas (monumento, conjunto e sítio) são aplicáveis quaisquer dos graus de classificação estabelecidos no artigo 15.º da Lei n.º107/2001. Existem, portanto, monumentos de interesse nacional, monumentos de interesse público e monumentos de interesse municipal; conjuntos de interesse nacional, conjuntos de interesse público e conjuntos de interesse municipal; sítios de interesse nacional, sítios de interesse público e sítios de interesse municipal. Todas as categorias do grau máximo de classificação (sejam monumentos, conjuntos ou sítios) recebem sempre, por tradição, a designação de monumento nacional (n.º3 do artigo 15.º da Lei n.º107/2001).

Temos portanto que, actualmente e de acordo com o acima exposto, podem legalmente beneficiar da isenção do IMI os monumentos, conjuntos e sítios classificados de interesse nacional, os monumentos de interesse público e os monumentos de interesse municipal. Podem beneficiar da isenção de IMT os monumentos de interesse nacional, os monumentos de interesse público e os monumentos de interesse municipal.

Esta diferença de regime resulta de, como se viu, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, ter alterado exclusivamente a alínea g) do artigo 6º do CIMT, não alterando a alínea n) do n.º1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (situação que se mantém até ao presente).

Embora se considere não existirem razões substantivas para a diferença de regimes, certo é que, sendo diversa redacção das duas normas (alínea n) do n.º1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e alínea g) do artigo 6º do CIMT), e tendo essa diferença correspondência nas diversas categorias de bens passíveis de classificação, não pode deixar de se concluir que diverso é o regime da isenção do IMI da do IMT (seja esta diferenciação correcta, ou não).

Por outro lado, na interpretação destas normas, como de todas as normas legais, tem de presumir-se «*que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*» (n.º3 do artigo 9.º do Código Civil). E o intérprete, não devendo cingir-se à letra da lei não pode considerar «*o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*» (n.º2 do artigo 9.º do Código Civil).

É manifesto, portanto, que não pode fazer-se uma interpretação “corretiva” da alínea n) do n.º1 do artigo 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, entendendo-a como dispondo em termos idênticos à alínea g) do artigo 6º do CIMT, ou vice-versa, consoante se pretenda restringir ou alargar o âmbito de incidência objectiva da isenção de um ou outro imposto.

A argumentação invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), vertida para o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (Secção CT-2º juízo), de 5 de novembro de 2015, proferido no processo nº8133/14⁶, vai precisamente no sentido “corretivo” acima apontado.

O acórdão em causa é emitido no âmbito da impugnação de uma liquidação do IMI referente a um prédio sito no Centro Histórico do Porto, e a AT depois de sublinhar que a questão controvertida consiste em *«saber se os imóveis (...) que se situam na “Zona Histórica do Porto” preenchem ou não os requisitos de que a lei actualmente em vigor exige para que possa ser reconhecida a isenção de IMI»* afirma que *«o que está classificado é a “Zona Histórica do Porto” e não os imóveis propriedade dos Requerentes, sendo que a classificação dos imóveis não resulta por inerência da pertença a um determinado conjunto (...); que «não existe no âmbito da legislação fiscal ou mesmo no âmbito da legislação sobre o património cultural qualquer norma que estenda a classificação de um conjunto ao imóvel que o integra»; que «tratando-se de classificação em que se optou pela categoria de Conjunto, não é legítima nem legalmente possível a conclusão de se considerarem individualmente classificados os imóveis por ela abrangidos».*

Independentemente da questão de saber que realidade material está abrangida por uma classificação como conjunto (ou sítio), que manifestamente extravasa as atribuições da AT, resulta claro da argumentação aduzida por esta, designadamente quando afirma que no caso das classificações como conjunto, não é legalmente possível a *«conclusão de se considerarem individualmente classificados»* os imóveis inseridos nesse conjunto, que a AT exige, para aplicar a isenção de IMI a imóveis situados em conjuntos classificados como monumento nacional, que os imóveis tenham sido objecto de uma classificação individual, *i.e.*, tenham sido objecto de uma classificação como monumento.

Como se viu a letra da lei (alínea n) do nº1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais) não exige essa classificação individual e nenhum elemento sistemático leva, ou pode levar, a concluir que o legislador apesar de regular de modo diverso a incidência objectiva da isenção do IMI e do IMT (como se viu acima) pretendia que essa incidência objectiva fosse idêntica para os dois impostos.

Um tal entendimento é insustentável, não só à luz das regras da interpretação da lei constantes do artigo 9.º do Código Civil, acima citadas, como, neste caso concreto, porque o legislador, depois da Lei n.º 55-A/2010 (que aprovou o Orçamento do Estado para 2011 e que restringiu, como se viu, a base de incidência objectiva do IMT aos prédios individualmente classificados como de interesse nacional, interesse público ou interesse municipal, ou seja, aos monumentos em qualquer grau de classificação), já em 2014 alterou o próprio artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, podendo, se efetivamente fosse essa a sua intenção, ter alterado

⁶ Acessível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b4c533ea022e900180257efa00439b3d?OpenDocument> [consultado em maio de 2016].

também a alínea n) do preceito, de modo a que a mesma dispusesse em termos idênticos à alínea g) do artigo 6º do CIMT, o que não fez.

4. Bens inscritos na Lista do Património Mundial

Por força do disposto no n.º7 do artigo 15.º da Lei n.º107/2001, «*os bens culturais imóveis incluídos na lista do património mundial integram, para todos os efeitos e na respetiva categoria, a lista dos bens classificados como de interesse nacional*». Nestes termos, os bens portugueses incluídos na lista do património mundial da UNESCO integram automaticamente a lista dos bens classificados como de interesse nacional, como monumento, conjunto ou sítio, de acordo com as respetiva natureza.

Portugal conta actualmente com quinze bens⁷ inscritos na lista do património mundial, dos quais apenas cinco (Convento de Cristo, Mosteiro da Batalha, Mosteiro dos Jerónimos, Torre de Belém e Mosteiro de Alcobaça) se integram na categoria de monumento tal como a mesma está plasmada na Convenção de Granada, acima citada. As restantes integram-se nas categorias de conjunto (Centro Histórico de Angra do Heroísmo, Centro Histórico de Évora, Centro Histórico do Porto, Centro Histórico de Guimarães, Cidade Fronteiriça de Elvas e suas Fortificações e Universidade de Coimbra-Alta e Sofia) e de Sítio (Paisagem Cultural de Sintra, Sítios Pré-históricos de Arte Rupestre do Vale do Rio Côa [e de Siega Verde], Alto Douro Vinhateiro e Paisagem da Cultura da Vinha da Ilha do Pico).

Os cinco monumentos inicialmente referidos estão classificados como monumento nacional há mais de 100 anos e integram o domínio público do Estado, entidade que está isenta de IMI, como antes estava de contribuição autárquica e de contribuição predial. Não se colocam, portanto, no atual quadro jurídico, questões de regime fiscal quanto aos bens da categoria monumento inscritos na lista do património mundial.

No entanto, relativamente aos conjuntos e aos sítios, em que há um grupo, maior ou menor, de prédios que não foram individualmente classificados, podem suscitar-se algumas questões.

Dado o acima referido não parece haver dúvidas que a aquisição de prédios situados em conjuntos ou sítios inscritos na lista do património mundial, não beneficia da isenção de IMT (exceto quanto aos imóveis que forem, prévia ou posteriormente à inscrição na lista do património mundial objecto de uma classificação individual como monumento nacional, de interesse público ou de interesse municipal). A atual redacção da alínea g) do artigo 6º do CIMT é clara e dispensa, por isso, outros níveis de interpretação.

⁷ Existe ainda um décimo sexto bem a Floresta Laurisilva da Madeira, que é um sítio de Paisagem Natural, como tal não integrável nas categorias da Convenção de Granada que se referem ao património arquitectónico.

No tocante à isenção de IMI a situação é diversa.

Mantém-se a isenção deste imposto para os conjuntos e sítios classificados como de interesse nacional, mas relativamente à aplicabilidade desta isenção aos conjuntos e sítios inscritos na lista do património mundial a interpretação da lei não é óbvia.

O CIMI aplica a isenção aos prédios classificados e a Lei n.º107/2001, específica, como se viu acima, em que consiste a classificação. Assim, pode colocar-se a questão de saber se para os imóveis situados em conjuntos ou sítios inscritos na Lista do Património Mundial poderão beneficiar da isenção do IMI, o bem (conjunto ou sítio inscrito na Lista do Património Mundial) não teria de ter sido ele próprio classificado, ou seja, ter sido praticado o acto final de um procedimento administrativo (regulado no Capítulo II do Decreto-Lei n.º 309/2009, de 23 de Outubro) mediante o qual se teria determinado que aquele bem possui um inestimável valor cultural.

Exemplificando, a dúvida reside em saber se, por exemplo, para os prédios situados no Centro Histórico do Porto (inscrito na Lista do Património Mundial em 1996), poderão beneficiar da isenção de IMI, aquele bem (Centro Histórico do Porto) teria de ter sido classificado como monumento nacional (na categoria de conjunto), sendo essa classificação a decisão final de um procedimento administrativo destinado a determinar o valor cultural desse bem. Não bastaria, portanto, a inclusão automática no elenco dos bens classificados como monumento nacional, como mero efeito da inscrição na Lista do Património Mundial e por determinação legal (cf. n.º7 do artigo 15.º da Lei n.º107/2001), dado que a mesma não constitui um procedimento administrativo nem existe qualquer “decisão” (acto administrativo) em concreto emitida sobre o valor cultural daquele bem.

Esta dúvida, sendo pertinente, em nosso entender é afastada pelo facto do legislador determinar que a integração no elenco dos bens classificados como de interesse nacional, dos bens culturais imóveis incluídos na lista do património mundial é para todos os efeitos (n.º7 do artigo 15.º da Lei n.º107/2001).

Ou seja, legislador da lei de bases dispensou, nestes casos, o procedimento administrativo tendente a determinar o valor cultural do bem e que culminaria na decisão de classificação. Certamente por considerar tal procedimento inútil, dado não ser equacionável que um bem cultural imóvel situado em território português tenha interesse mundial e não tenha interesse nacional. Assim, o legislador, estando já apurado o inestimável valor cultural do bem e o respectivo grau, expressamente dispensou nesses casos o acto administrativo de classificação e correspondente procedimento antecedente.

Pelo que, para todos os efeitos jurídicos, nos quais se inclui a atribuição de benefícios fiscais, a inclusão na lista do património mundial determina que um bem passa a ser considerado de interesse nacional —

monumento de interesse nacional, conjunto de interesse nacional ou sítio de interesse nacional, consoante os casos.

Esta dispensa do procedimento de classificação não é isenta de dificuldades, a maior das quais será provavelmente a concretização da fixação das zonas especiais de protecção destes bens e respectiva tramitação procedimental. A aplicação da isenção do IMI aos imóveis situados em conjuntos ou sítios de interesse nacional por força da sua inscrição na lista do património mundial, pelo contrário, não apresenta dificuldades *jurídicas*, embora lhe possa, evidentemente, ser apontado o óbice de provocar um aumento significativo dos prédios abrangidos pela isenção com a conseqüente diminuição da receita fiscal, o que é especialmente evidente no caso dos conjuntos inscritos na lista do património mundial que correspondem a áreas urbanas com uma dinâmica imobiliária importante, como é o caso do Centro Histórico do Porto.

5. Conjuntos e sítios classificados como de interesse público ou de interesse municipal

Como foi acima referido, há uma diferença de regime da isenção do IMI e do IMT associada à categoria (monumento, conjunto ou sítio) de classificação dos bens. No caso do IMI a isenção não se aplica às categorias de conjunto e sítio nos graus de interesse público e de interesse municipal, e no caso do IMT a isenção não se aplica às categorias de conjunto e sítio em todos os graus de classificação.

Assim, estão excluídos da isenção do IMI os conjuntos e sítios de interesse público e de interesse municipal e estão excluídos da isenção de IMT os conjuntos e sítios de interesse nacional, interesse público e interesse municipal.

Aqui já não está em causa a interpretação e aplicação da lei pela Autoridade Tributária, mas o próprio regime legal estabelecido. A lei fiscal, sem que, à luz da Lei nº107/2001 (na qual radicam os fundamentos para um tratamento fiscal mais favorável dos prédios que correspondem a imóveis classificados), se descortine fundamento para o facto, exclui do benefício do IMT bens cuja protecção e valorização representa um valor cultural de significado para a Nação (conjuntos e sítios de interesse nacional — grau máximo) e bens cuja protecção e valorização representa um valor cultural de importância nacional ainda que não justificando a classificação como de interesse nacional (conjuntos e sítios de interesse público), mantendo, no entanto, o benefício para bens cuja protecção e valorização representa um valor cultural de significado predominante para um determinado município (monumentos de interesse municipal), assim como para os monumentos de interesse público.

No IMI, à exceção dos bens de interesse nacional, a situação é análoga: resulta do regime deste imposto uma “valoração” dos monumentos de interesse público e de interesse municipal em detrimento dos

conjuntos e sítios de idêntico grau de importância, do que resulta, designadamente, que prédios situados em conjuntos cuja protecção e valorização representa um valor cultural de importância nacional ainda que não justificando a classificação como de interesse nacional (conjuntos e sítios de interesse público), não beneficiam da isenção do IMI, enquanto imóveis isolados cuja protecção e valorização representa um valor cultural de idêntico significado ou de significado predominante *apenas* para um determinado município, beneficiam dessa isenção.

Não cabendo, manifestamente, à lei fiscal estabelecer uma graduação do valor cultural dos bens, diversa ou contrária à estabelecida na Lei nº107/2001, o único “critério” que poderá estar subjacente à distinção de regimes é o *número de prédios* abrangidos pelo acto de classificação, por regra superior nas classificações como conjunto e como sítio, e a consequente diminuição de receita fiscal devido à aplicação da isenção aos prédios situados em conjuntos (ou sítios) classificados.

Um “critério” meramente quantitativo de atribuição deste benefício fiscal, sem qualquer ligação com o valor cultural inerente aos bens, além de contrariar a Lei nº107/2001, ofende também o princípio constitucional da igualdade tributária.

Com efeito, os benefícios fiscais só são admissíveis quando visam tutelar interesses extrafiscais superiores àqueles que justificam a própria tributação (cf. n.º1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais). No caso do património cultural os valores extrafiscais subjacentes à atribuição de benefícios fiscais aos imóveis classificados radicam na Lei nº107/2001, e prendem-se com o valor cultural dos bens, com a importância da sua protecção e valorização.

Não tendo os bens da categoria monumento um *valor cultural superior*, aos bens da categoria de conjunto ou de sítio de igual grau de classificação, os interesses extrafiscais em causa são idênticos.

Neste sentido, a distinção que a lei fiscal faz entre as diversas categorias de classificação para atribuição do benefício fiscal, resulta num tratamento desigual dos proprietários de prédios abrangidos pela classificação como monumento relativamente aos proprietários de prédios abrangidos pela classificação como conjunto ou sítio, sem que a esse tratamento diverso subjaza qualquer desigualdade ou valor extrafiscal justificativo.

Conclusões:

A alínea n) do n.º1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais estabelece a isenção do IMI para os prédios classificados como monumento nacional e para os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal;

A alínea g) do artigo 6.º do CIMT estabelece uma isenção do IMT nas aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal;

Nos termos da Lei nº107/2001, de 8 de setembro e respetiva legislação regulamentadora, não se classificam prédios na aceção fiscal do termo, mas sim bens imóveis cuja configuração corresponde a uma das categorias internacionalmente definidas (monumento, conjunto ou sítio);

A entidade que procede à classificação, ao delimitar a área classificada, indiretamente determina quais são os prédios, na aceção fiscal do termo, abrangidos pela classificação, e que são os que se inserem na área classificada.

Apenas os imóveis classificados na categoria monumento podem considerar-se objecto de uma classificação individual;

Um imóvel situado num conjunto ou sítio classificado como de interesse nacional (grau máximo) beneficia da isenção do IMI, pois a alínea n) do n.º1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não exige, nesse caso, a classificação individual do mesmo;

Nem as regras da interpretação da lei, nem os elementos sistemáticos permitem concluir que o legislador não obstante ter regulado a isenção do IMT em moldes mais restritos que a do IMI, estabeleceu um regime igualmente restritivo para ambos os impostos;

Uma aplicação da lei no sentido da restrição da isenção do IMI aos imóveis classificados individualmente como monumento nacional com a consequente exclusão dos imóveis situados em conjuntos ou sítios também classificados no grau máximo de interesse nacional, contraria a disposição expressa da alínea n) do n.º1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais;

A isenção do IMI aplica-se também quando está em causa um imóvel (prédio) situado na área correspondente a um bem cultural inscrito na lista do património mundial, uma vez que o legislador integrou automaticamente e para todos os efeitos, os bens culturais inscritos na lista do património mundial no elenco dos bens classificados como de interesse nacional (grau máximo);

Os bens imóveis classificados nas categorias de conjunto e sítio não têm, à luz da Lei de Bases do Património Cultural e dos normativos internacionais para que a mesma remete, valor cultural inferior aos bens classificados na categoria de monumento;

O regime legal, actualmente estabelecido, de isenção do IMT em todos os graus de classificação e de isenção do IMI no caso dos graus de interesse público e de interesse municipal, restritas aos imóveis classificados na categoria de monumento, consubstancia um tratamento desigual dos proprietários de prédios abrangidos pela classificação como monumento relativamente aos proprietários de prédios abrangidos pela classificação como conjunto ou sítio, sem que a esse tratamento diverso subjaza qualquer desigualdade ou valor extrafiscal conexo com o património cultural que justifique a distinção, o que não só se afigura contrário ao princípio da igualdade tributária, como prejudica o entendimento da importância do valor cultural do património.

16 de junho de 2016

ICOMOS-Portugal.