



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

AS ISENÇÕES DE IMI E DE IMT NOS CONJUNTOS DE PRÉDIOS CLASSIFICADOS COMO MONUMENTOS NACIONAIS, DE INTERESSE PÚBLICO E DE INTERESSE MUNICIPAL – UMA QUESTÃO DE (IN)COERÊNCIA

Frederico Sousa da Silva

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Prof. Doutor Rui Duarte Morais

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Maio, 2017

Agradecimentos

Este trabalho é o resultado da disponibilidade, colaboração e paciência de muitas pessoas, sendo que, sem o seu generoso contributo, a realização do mesmo não teria sido simplesmente possível, pelo que fica aqui expresso o meu sentido agradecimento.

Em primeiro lugar, agradeço ao meu orientador, o Prof. Doutor Rui Duarte Morais, pelo forte incentivo e pelo espírito de abertura, permitindo-me realizar um trabalho de natureza fiscal, com interceções significativas em outros ramos do Direito, sem esquecer a sua disponibilidade para explicitação de conceitos e o seu contributo para a retificação de erros.

Um agradecimento, também, ao Sr. Dr. Fernando Casal que é o meu Mestre no Direito e um dos poucos amigos que posso contar na vida, sendo que o desenvolvimento das ideias expressas neste trabalho encontra a sua génese no seu saber.

Ao António Sarmento pela sua crítica arguta e pelo seu vasto conhecimento no Direito, que é sempre uma preciosa ajuda na solução das mais complexas questões jurídicas.

Ao Miguel, pela amizade única, pela inteligência e pelo engenho. Se consegui manter os projetos profissionais que tenho a ele o devo.

À minha Família, particularmente à minha Mãe, pela paciência no meu mau humor e pelo amor incondicional.

À Helena por permitir que seja inteiro e completo.

“Dimidium facti qui coepit habet: sapere aude” - Horácio

Resumo

Para a prossecução do interesse público o Estado pode recorrer ao seu poder de autoridade para impor aos cidadãos a prática de um determinado comportamento ou a sua omissão.

É do interesse público, e assume-se como tarefa fundamental do Estado Português, a proteção e valorização do património cultural português, património este que é constituído tanto pela língua portuguesa, como pelo Mosteiro dos Jerónimos, em Lisboa, ou ainda pela Cultura da Vinha na Ilha do Pico, nos Açores.

Neste trabalho interessou-nos perceber, em primeiro lugar, que tipos de instrumentos é que o legislador utilizou para promover, designadamente, juntos dos particulares a proteção e a valorização do património cultural português.

As restrições administrativas de utilidade pública assumiram, assim, um papel de destaque neste trabalho.

Este conhecimento prévio dos instrumentos administrativos que tutelam a proteção do património cultural é meramente instrumental, no entanto, afigurou-se-nos como fundamental para a perceção ampla e informada sobre a legalidade ou a constitucionalidade do tratamento fiscal dos bens que constituem o património cultural português.

Neste contexto deu-se particular importância à análise do âmbito de aplicação das isenções de IMI e de IMT sobre os prédios classificados como monumento, conjunto e sítio.

O Direito Fiscal, no âmbito do Direito do Património Cultural, assume uma função de promoção da proteção e valorização do património, fundamentalmente, através do desagravamento da tributação sobre esse património.

Assim, o objetivo último deste trabalho foi perceber o modo de aplicação desse desagravamento fiscal e, essencialmente, se é aplicado de uma forma justa, igualitária e proporcional.

Palavras chave: património cultural; interesse público; proteção e valorização do património; restrições administrativas de utilidade pública; prédios classificados; monumento; conjunto, sítio, desagravamento fiscal; isenções; imposto municipal sobre imóveis; imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, igualdade, proporcionalidade e justiça.

Abstract

In order to pursue the public interest the State may use its power of authority to impose on its citizens a particular behaviour or its omission.

The protection and enhancement of the Portuguese cultural heritage, which is constituted at the same time by the Portuguese language, Jerónimos Monastery in Lisbon and the viniculture on Ilha do Pico, is a matter of public interest and therefor arises as one of the Portuguese State's fundamental tasks.

In this endeavour, our focus was to identify and to understand what kind of legal instruments did the legislator use to protect and enhance the Portuguese Cultural heritage with private individuals.

Public administrative constraints will thus play a prominent role in this work.

Though the prior awareness of these public administrative legal measures is merely instrumental it proved to be fundamental to gain a broader and better informed perception about the legality and the constitutionality of the tax treatment that is given to the Portuguese cultural heritage.

In this context it was given particular emphasis to the analysis of the scope of tax exemptions in place from the municipal property tax and the municipal property transfer tax on buildings listed as monuments, groups of buildings and sites.

Through the establishment of tax relief measures and within the scope of Cultural Heritage Law, Tax Law plays its role on enhancing and protecting cultural heritage.

Thus, the ultimate objective of this endeavour is to understand how these tax relief measures are applied and, essentially, assess if they are equally, fairly, and proportionally applied.

Key words: cultural heritage; public interest; cultural heritage protection and enhancement; public administrative constraints; listed buildings; monument; group of buildings; sites; tax exemptions; municipal property tax; municipal property transfer tax; equality, fairness and proportionality.

Índice

Resumo	V
Abstract	VI
Abreviaturas	2
Introdução	3
Património Cultural	5
Bens Culturais	6
Categorias de Bens Culturais	6
Graduação de Bens Culturais.....	7
Restrições de Utilidade Pública e Servidões Administrativas	8
Noção	8
Tipos de Restrições no Património Cultural	10
O Âmbito de Aplicação do Regime de Proteção	12
Os Desagravamentos Fiscais no Património Cultural	14
A Natureza do Desagravamento Fiscal.....	14
Os Tipos de Benefícios Fiscais	16
A Problemática das Isenções de IMI e de IMT nos Prédios Classificados	18
A Doutrina	20
A Jurisprudência	23
A Posição Adotada.....	26
As Isenções no Património Cultural – Uma Questão de (In)Coerência.....	26
As Isenções nos Conjuntos e Sítios – Uma Questão de (In)Justiça.....	30
Conclusão	36
Bibliografia	38

Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BE – Bloco de Esquerda

CC – Código Civil

CDS-PP – Centro Democrata Cristão – Partido Popular

CIP – Conjunto de Interesse Público

CIMI – Código de Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

DL – Decreto Lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

FDUP – Faculdade de Direito da Universidade do Porto

IMI – Imposto Municipal sobre os Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ICOMOS – Acrónimo inglês para Conselho Internacional de Monumentos e Sítios

IIP – Imóvel de Interesse Público

LPC – Lei do Património Cultural

LBPC – Lei de Bases do Património Cultural

PCP – Partido Comunista Português

PEV – Partido Ecologista “Os Verdes”

REVCEDOUA – Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto

TCAN – Tribunal Central Administrativo

UNESCO – Acrónimo inglês para Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura

UNIDROIT – Acrónimo inglês para Instituto Internacional para a Unificação do Direito Privado

Introdução

Nos últimos anos, em razão da necessidade de consolidação orçamental, temos vindo a observar a necessidade do Estado em aumentar a receita dos impostos.

Ora, o aumento de receita fiscal, não passa necessariamente pelo aumento de impostos, pode significar, também, a redução das despesas fiscais, designadamente com a eliminação ou redução de benefícios fiscais.

O desagravamento fiscal no património cultural, designadamente no património construído ou edificado, tem já alguns anos, estando consagrado, pelo menos, desde os Códigos da Contribuição Autárquica e do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto Sobre as Sucessões e Doações.

Durante alguns anos, os benefícios fiscais aplicaram-se aos prédios classificados de forma igual e homogénea.

No entanto, em 2007, verificou-se uma alteração de paradigma, alterando-se o âmbito de aplicação daqueles benefícios fiscais. Assim, assistimos a uma primeira discriminação, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, entre os prédios individualmente classificados e os monumentos nacionais, e os prédios, que fazem parte de conjuntos ou sítios, classificados com o grau de interesse público e interesse municipal. Num segundo momento, em 2010, vimos ocorrer uma segunda alteração legislativa, desta feita em sede de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis, onde se concretizou uma discriminação no âmbito da aplicação da isenção, entre as aquisições de prédios individualmente classificados e os prédios classificados em conjunto.

Ora, constatada a existência de discriminação entre prédios classificados, impunha-se perceber as razões de política legislativa que estiveram subjacentes à mencionada mudança de paradigma.

No entanto, nem todas as situações de discriminação implicam um tratamento injusto e desigual, isto porque se estivermos perante realidades de facto diferentes é justo e igualitário que sejam dadas soluções jurídicas diferentes.

Para percebermos se a discriminação é justificada é necessário conhecer que objetivos se pretendem atingir através da concessão do benefício fiscal. É indubitável que o desagravamento fiscal consagrado visa promover a proteção e salvaguarda do património cultural, funcionando em parte como medida de contrapeso às restrições ao direito de propriedade privada que nascem do ato administrativo de classificação.

Como tal para resolvermos o problema do tratamento fiscal no âmbito dos benefícios fiscais no património cultural, designadamente o problema do âmbito de aplicação das isenções de IMI e de IMT, será, igualmente, necessário compreender de que forma são aplicadas as restrições ao direito de propriedade nos prédios individualmente classificados e nos prédios classificados em conjunto, de modo que uma eventual diferença de intensidade e gravidade nas restrições possa justificar o tratamento desigual nos prédios classificados em conjunto.

Assim, se os prédios integrados em conjuntos ou sítios tiverem menos constrangimentos e menos limitações ao direito de propriedade, poderá justificar-se que não lhes sejam concedidos beneficíssimos fiscais em igual medida daqueles que são concedidos aos prédios individualmente classificados.

A própria conceção de patrimonial cultural e as suas várias dimensões também será abordada neste trabalho, na medida em que ninguém poderá perceber as razões e os níveis de intensidade da proteção sobre uma determinada coisa, se não conhecer a essência do que se pretende proteger.

1. Património Cultural

Preliminarmente, é necessário esclarecer que a utilização da terminologia «património cultural» prende-se com o facto de ser essa a expressão que é utilizada no ordenamento jurídico nacional. No entanto, no direito anglo-saxónico, dá-se preferência ao termo herança cultural, e no direito continental não românico, designadamente no alemão, dá-se preferência ao termo «bem cultural» ou «bens culturais»¹, conforme se poderá observar nos termos utilizados em algumas convenções internacionais sobre a matéria.

A noção de património cultural foi concretizada na legislação nacional e em diplomas internacionais.

O legislador português, na Lei n.º 107/2001, de 8 de setembro (LBPC), diploma que veio estabelecer as bases da política e do regime de proteção e valorização do património cultural, definiu o conceito e âmbito de património cultural “como todos os bens que, sendo testemunhos com valor de civilização ou de cultura portadores de interesse cultural relevante, devam ser objeto de especial proteção e valorização”².

No plano internacional, na Convenção³ UNIDROIT⁴ estabeleceu-se que bens culturais são “os bens que, por motivos religiosos ou profanos, possuem importante valor arqueológico, pré-histórico, histórico, literário, artístico ou científico e que integram uma das categorias enumeradas em anexo à presente Convenção”⁵. No seio da UNESCO⁶ definiu-se património cultural como “o conjunto de sinais materiais - tanto artísticos como simbólicos - transmitidos pelo passado a cada cultura e, portanto, a toda a humanidade”⁷.

Com noções tão amplas de património cultural não é de admirar que se recorra a diversos conceitos indeterminados para conformar aquele conceito. Conforme vimos, na legislação portuguesa utiliza-se a expressão «interesse cultural relevante». O legislador português tentou concretizar este conceito, explicitando que os bens com «interesse cultural relevante», seja qual

¹ Cfr. CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2.ª edição, Almedina, pp. 19 e 20.

² Cfr. artigo 2.º/1 da LBPC.

³ Aprovada para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 34/2000 e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 22/2000, de 4 de abril.

⁴ O Instituto Internacional para a Unificação do Direito Privado é uma organização intergovernamental independente, com sede em Roma, cujo objetivo consiste em estudar os meios de harmonizar e de coordenar o direito privado entre os Estados e de preparar gradualmente a adoção por estes de uma legislação de direito privado uniforme.

⁵ Cfr. artigo 2.º da Convenção UNIDROIT.

⁶ Acrónimo inglês de “United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization”.

⁷ V. UNESCO, *Draft Medium Term Plan 1990-1995*, 1989, *apud* JOKILEHTO, JUKKA, *Definition of Cultural Heritage. References to Documents in History*, 2005, pp. 4-5.

for o seu âmbito – histórico, paleontológico, arqueológico, arquitetónico, linguístico, documental, artístico, etnográfico, científico, social, industrial ou técnico, são aqueles que refletem valores de memória, antiguidade, autenticidade, originalidade, raridade, singularidade ou exemplaridade.

A amplitude do âmbito de património cultural é bem patente no n.º 6 do artigo 2.º da LBPC. Nesta norma está previsto que integram o património cultural não só o conjunto de bens materiais e imateriais de interesse cultural relevante, mas também, quando for caso disso, os respetivos contextos que, pelo seu valor de testemunho, possuam com aqueles uma relação interpretativa e informativa.

Parece-nos que esta ideia de «contexto» vai ser essencial para se percebermos o valor patrimonial dos conjuntos de imóveis. Os conjuntos são uma categoria de bens classificados, conforme veremos adiante e terá uma importância significativa neste trabalho.

2. Bens Culturais

2.1. Categorias de Bens Culturais

Os bens culturais, tal como são definidos pela LBPC, são os bens móveis ou imóveis⁸. No direito patrimonial cultural o bem imóvel é o património construído ou edificado.

Os bens imóveis são enquadrados nas categorias de monumento, conjunto ou sítio, nos termos em que tais categorias se encontram definidas no direito internacional⁹.

Estas categorias encontram-se definidas, designadamente na Convenção para a Salvaguarda do Património Arquitetónico da Europa¹⁰, assinada em Granada em 3 de outubro de 1985, e na Convenção da UNESCO para a Proteção do Património Mundial, Cultural e Natural, assinada em Paris, em 1972. Na Convenção de Granada¹¹, de 1985, o património

⁸ O Regime Jurídico de Salvaguarda do Património Imaterial está previsto no DL n.º 149/2015, de 4 de agosto.

⁹ Cfr. artigo 15.º/1 da LBPC.

¹⁰ A Convenção de Granada, de 1985, é uma das convenções patrocinadas pelo Conselho da Europa para proteção do património cultural, juntamente com a Convenção de Paris, de 1954, que visava a tomada de medidas adequadas para salvaguarda e fomento do património cultural comum da Europa, a Convenção de Londres, de 1969, para a proteção do património arqueológico da Europa e a Convenção de Delfos, de 1985, relativa às infrações sobre bens culturais.

¹¹ Na Convenção da UNESCO encontramos, fundamentalmente, as mesmas categorias, com ligeiras alterações no conteúdo das definições e na nomenclatura das categorias, nesta convenção, a categoria, onde se inserem «as obras combinadas do homem e da natureza», designa-se por «locais de interesse», e não sítios, conforme acontece na Convenção de Granada.

arquitetónico define-se por remissão para os imóveis que nele se integram: os monumentos, os conjuntos arquitetónicos e os sítios¹².

Os monumentos são ali definidos como 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. Os conjuntos, por sua vez, são todos os agrupamentos homogéneos de construções urbanas ou rurais, notáveis pelo seu interesse histórico, arqueológico, artístico, científico, social ou técnico, e suficientemente coerentes para serem objeto de uma delimitação topográfica.

Finalmente, os sítios são as obras combinadas do homem e da natureza, parcialmente construídas e constituindo espaços suficientemente coerentes para serem objeto de uma delimitação topográfica.

2.2. Graduação dos Bens Culturais

No regime jurídico estabelecido pela LBPC, os bens móveis e imóveis podem ser classificados de interesse nacional, de interesse público ou de interesse municipal¹³.

Aos bens imóveis classificados de interesse nacional é atribuída a designação de «monumento nacional», independentemente da categoria em que se insiram – monumentos, conjuntos ou sítios¹⁴. Para os bens imóveis que sejam classificados de interesse nacional é atribuída a designação de «tesouro nacional»¹⁵.

Determinado bem é considerado de interesse nacional, quando a respetiva proteção e valorização, no seu todo ou em parte, represente um valor cultural de significado para a nação. Atribui-se a classificação de interesse público, quando a respetiva proteção e valorização represente ainda um valor de importância nacional, mas para o qual o regime de proteção inerente à classificação como de interesse nacional se mostre desproporcionado¹⁶. Consideram-se de interesse municipal os bens cuja proteção e valorização, no seu todo ou em parte, representem um valor cultural de significado predominante para o Município onde o bem esteja localizado¹⁷.

¹² Cfr. artigo 1.º da Convenção de Granada, de 1985.

¹³ Cfr. artigos 15.º/2 da LBPC e 3.º/1 do DL n.º 309/2009, de 23 de outubro.

¹⁴ V. artigos 15.º/3 da LBPC e 3.º/3 do DL n.º 309/2009, de 23 de outubro.

¹⁵ V. *idem*.

¹⁶ V. artigo 15.º/5 da LBPC.

¹⁷ V. *idem*.

A LBPC prevê, ainda, a inclusão automática no seu regime geral de proteção, previsto nos Títulos IV e V da LBPC, dos bens culturais inscritos na lista de património mundial da UNESCO.¹⁸ Na legislação de desenvolvimento do regime previsto na LBPC, designadamente no diploma que estabelece o procedimento de classificação dos bens imóveis de interesse cultural (DL n.º 308/2009, de 23 de Outubro), está previsto que a inclusão de um bem imóvel na lista indicativa do património mundial da UNESCO determina oficiosamente a abertura de um procedimento de classificação, no grau de interesse nacional, e de fixação da respetiva zona especial de proteção¹⁹, além do que deverá ser publicada, sob a forma de aviso no Diário da República, a planta de localização e de implantação do bem imóvel, no prazo de um ano, a contar da inscrição do bem na lista do património mundial da UNESCO.

Deste modo, são monumentos nacionais, sujeitos ao regime geral de proteção do património cultural, por ordem cronológica de inscrição, o Centro Histórico de Angra do Heroísmo nos Açores; o Mosteiro da Batalha; o Mosteiro dos Jerónimos e a Torre de Belém; o Convento de Cristo em Tomar; o Centro Histórico de Évora; o Mosteiro de Alcobaça; a Paisagem Cultural de Sintra; o Centro Histórico do Porto, Ponte Dom Luiz I e Mosteiro da Serra do Pilar; os Sítios Pré-Históricos de Arte Rupestre do Vale do Côa e de Siga Verde; a Floresta Laurissilva da Madeira; o Alto Douro Vinhateiro; o Centro Histórico de Guimarães; a Paisagem da Cultura da Vinha da Ilha do Pico; a Cidade Fronteiriça e de Guarnição de Elvas e suas Fortificações e por último a Universidade de Coimbra – Alta e Sofia²⁰.

3. Restrições de Utilidade Pública e Serviços Administrativas

3.1 Noção

A classificação de um bem cultural implica que este fique sobre uma especial tutela do Estado²¹.

¹⁸ V. artigo 15.º/7 da LBPC.

¹⁹ V. artigo 72.º/1 DL n.º 309/2009, de 23 de outubro.

²⁰ Temos doze bens classificados como património cultural, dois como paisagens culturais, a Paisagem Cultural de Sintra e a Cultura da Vinha da Ilha do Pico nos Açores, e um como património natural, a Floresta Laurissilva da Madeira.

²¹ V. artigo 31.º, n.º 1, da LBPC.

Esta especial tutela implica a sujeição uma séria de constrangimentos administrativos, que poderão consubstanciar restrições de utilidade pública, servidões administrativas, sendo que há autores que se referem também expropriações (parciais).²²

MARCELLO CAETANO²³ incluía as restrições de utilidade pública e as servidões administrativas nos “poderes sobre coisa alheia”. Segundo este autor, o conceito administrativo de servidão “implica sempre a submissão de certa utilidade de uma coisa à utilidade de outra coisa”, enquanto nos casos das restrições de utilidade pública “essa relação entre coisas não existe”.

ANTÓNIO PEREIRA DA COSTA escreveu que as servidões administrativas “constituem uma espécie dentro do género «restrições de utilidade pública», o que distingue aquelas destas é precisamente a existência de uma coisa dominante a que está ligada uma utilidade pública que cumpre satisfazer”.²⁴

No entanto, quem melhor nos elucida nesta matéria, na medida em que o fez no âmbito da problemática dos bens culturais, é ALVES CORREIA²⁵. Este autor, no âmbito da anterior lei do património cultural (LPC)²⁶, definiu restrições de utilidade pública como “um naipe de limitações, que atingem sobretudo as faculdades de utilização e disposição desses bens, as quais são justificadas pelo interesse público de salvaguarda e valorização do «valor cultural» que eles encerram”. Quanto às servidões administrativas aquele autor definiu-as como “encargos sobre determinados prédios [...] em proveito da utilidade pública do bem cultural imóvel, tendo como finalidade a salvaguarda e a tutela do bem classificado”.²⁷

Ora, conforme veremos já de seguida, o ato de classificação determina para o bem classificado um conjunto de restrições de utilidade pública e para os bens situados numa zona de 50 m do prédio classificado uma sujeição a servidões administrativas.

²² V. SALDANHA SANCHEZ, JOSÉ LUIS, “Direito fiscal e património cultural”, em *Direito do Património Cultural*, 1996, p. 368

²³ Cfr. CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, 10.^a Edição, Almedina, 2013, pp. 1050 a 1051.

²⁴ Cfr. PEREIRA DA COSTA, ANTÓNIO, *Servidões Administrativas – Outras Restrições de Utilidade Pública*, 1991, p. 28

²⁵ Cfr. ALVES CORREIA, FERNANDO, “Propriedade de Bens Culturais: Restrições de Utilidade Pública, Expropriações e Servidões Administrativas”, em *Direito do Património Cultural*, 1996, p. 401.

²⁶ Lei n.º 13/85, de 6 de julho.

²⁷ Cfr. *idem*, p. 409.

3.2 Tipos de Restrições no Património Cultural

No âmbito dos bens culturais, as restrições podem, segundo proposta de ALVES CORREIA²⁸, ser subdivididas em três grupos: **i)** obrigações de tutela e conservação do bem cultural; **iii)** sujeição a regras de controlo de circulação do bem cultural e **iii)** garantias de fruição pública ou coletiva dos bens culturais.

O primeiro grupo de restrições que encontramos está relacionado com as normas de tutela e conservação do bem cultural, que obrigam o proprietário um especial dever de cuidado, de proteção e conservação do bem cultural, o que implica, por exemplo, que a utilização do bem cultural seja adequada à manutenção do seu estado de conservação²⁹, isto é, no casos de certos imóveis não deverá ser adequada a sua utilização, por exemplo, em espaços de diversão noturna, onde a grande afluência de pessoas, e todos os inconvenientes de que daí advêm, podem conduzir para a aceleração do desgaste do edifício.

Concomitantemente, impede-se a colocação de inscrições, cartazes ou pinturas, salvo com a autorização da entidade competente, porque tais elementos para além de poderem contribuir para o desvirtuamento ou diminuição do valor cultural do prédio, podem afetar o próprio contexto em que imóvel está inserido, perturbando a qualidade paisagística de toda a envolvente.

Finalmente, deixa-se uma ressalva para a imposição da utilização de determinadas técnicas, metodologias, materiais e tratamentos nas obras ou intervenções sobre o imóvel. Como é evidente, é necessário conservar a originalidade do traço e das componentes do bem, o que implica a utilização dos respetivos materiais, das técnicas adequadas e também das pessoas aptas a realizar essa intervenção. Ora, esta necessidade encarece, naturalmente, a intervenção sobre o bem, o que implica que os proprietários dos bens culturais, sejam públicos ou privados, sejam especialmente onerados na proteção, cuidado e conservação dos seus bens, algo que é compensado, designadamente pelo regime de benefícios fiscais que adiante trataremos.

Relativamente às normas de tutela sobre o bem cultural, verificamos que há normas de carácter preventivo e reativo, sendo as primeiras aquelas que exigem a emissão de licença camarária e autorização da entidade administrativa competente para a realização de obras ou

²⁸ V. ALVES CORREIA, FERNANDO, ob. cit., pp. 401 a 405.

²⁹ V. artigo 21.º da LBPC.

intervenções sobre o bem, e as segundas aquelas que preveem o embargo das obras ou trabalhos realizados em desconformidade com o regime de proteção do património cultural.

O terceiro grupo de normas tem como objetivo o controlo da circulação sobre os bens culturais, que é conseguido através dos deveres acessórios de comunicação, designadamente através da prévia comunicação à entidade administrativa competente da alienação, constituição de outro direito real de gozo ou a dação em pagamento de bens classificados, através do direito de preferência³⁰ de que gozam o Estado, as Regiões autónomas e os Municípios, em caso de venda ou dação em pagamento de prédios classificados e, ainda, em certa medida através da proibição da aquisição dos bens culturais por usucapião.

Com esta faculdade, o Estado tem a opção de trazer determinados bens culturais para a propriedade pública, que considere que têm um valor de significado para a Nação, de modo a conferir-lhes uma especial proteção e a permitir ao povo português um pleno gozo e fruição sobre esses bens culturais³¹.

O quarto e último grupo de normas destina-se a garantir a fruição pública ou coletiva dos bens culturais. Os bens culturais são do povo português, não no sentido do direito de propriedade, mas no direito à sua fruição. Assim, todas as pessoas terão direito à fruição do «património cultural do povo português» (artigos 9.º, al. e) e 78, n.º 1, da Constituição), sendo que um dos objetivos da proteção e valorização do património cultural é, justamente, incentivar e assegurar o acesso de todos à fruição cultural (12.º, n.º 1, al. a), da LBPC).

Ora, a fruição pública ou coletiva dos bens culturais concretiza-se, fundamentalmente, no direito de visita³², direito este que está consagrado no artigo 78.º, n.º 1 da Constituição, cujos proprietários de bens culturais têm o dever de observar, conforme artigo 21.º, n.º 2, al. b), da LBPC, exceto se demonstrarem que o exercício desse direito seria incompatível com o exercício de direitos, liberdades e garantias pessoais ou outros valores constitucionais, designadamente os direitos de propriedade privada³³, de reserva da vida privada³⁴, sobretudo quanto à inviolabilidade do domicílio³⁵, e de liberdade religiosa³⁶, na dimensão de ter o direito de praticar o culto e os ritos com intimidade.

³⁰ Cfr. artigo 37.º, n.º 1, da LBPC.

³¹ Apesar de estar previsto um regime legal sobre o acesso e visita pública aos bens imóveis, os seus proprietários, possuidores ou demais titulares de direitos reais sobre o imóvel podem eximir-se em determinadas condições.

³² Cfr. ALVES CORREIA, FERNANDO, “Propriedade de Bens Culturais: Restrições de Utilidade Pública, Expropriações e Servidões Administrativas”, em *Direito do Património Cultural*, 1996, pág. 405.

³³ Artigo 62.º, da Constituição.

³⁴ Artigo 26.º, *idem*.

³⁵ Artigo 34.º, *ibidem*.

³⁶ Artigo 41.º, da Constituição.

3.3 O Âmbito de Aplicação do Regime de Proteção

Cumpra agora perceber como se aplica o regime de proteção dos bens culturais aos vários graus de classificação de imóveis – interesse nacional, interesse público e interesse municipal.

Da análise dos artigos 31.º, n.º 1 e 4 e 60.º, n.º 5 e 6 da LBPC, concluímos que o regime de proteção que consta do Título V, Capítulos I, II e IV da LBPC é aplicável, sem reservas, aos imóveis de classificação de interesse nacional. Contudo relativamente aos outros graus de classificação o âmbito de aplicação não parece ser tão linear.

Quanto aos imóveis de interesse público estes possuem normas específicas de tutela e de controlo de circulação sobre os bens³⁷, que são aplicáveis, com as necessárias adaptações, aos imóveis de interesse nacional e de interesse municipal (artigo 31.º/4, da LBPC).

Relativamente às normas de proteção dos bens culturais do regime geral aplicáveis aos imóveis de interesse público serão, pelo menos, todas as disposições da Secção III do Capítulo II do Título V, referentes às disposições comuns aos bens imóveis, designadamente as normas que regulam o regime da prestação de informação sobre grandes projetos e obras; das inscrições, afixações e pinturas; das zonas de proteção, a elaboração e subscrição dos projetos obras e intervenções; das obras de conservação obrigatória; dos deslocamentos e da demolição e da expropriação, conforme norma de extensão, prevista no artigo 60.º, n.º 5, da LBPC.

Por conseguinte, poderíamos pensar que o regime das alienações e direitos de preferência (artigos 35.º a 39.º da LBPV) não se aplicaria aos bens imóveis de interesse público, por não constarem daquele elenco. Contudo, entende a doutrina³⁸ que aquelas normas são lhes aplicáveis, além do que na norma do direito de preferência (artigo 37.º, n.º 1, da LBPC), está previsto que os proprietários, o Estado, as Regiões autónomas e os Municípios gozam do direito de preferência em caso de venda ou dação em pagamento de bens classificados³⁹ ou em vias de classificação ou dos bens situados na respetiva zona de proteção.

Ora, conforme se constata da norma o seu âmbito é bastante vasto, incluindo os prédios situados nas zonas de proteção, pelo que se deverá concluir que também na venda ou dação em pagamentos de bens imóveis de interesse público há que conceder o direito de preferências às referidas entidades.

³⁷ Cfr. DL n.º 140/2009, de 16 de junho.

³⁸ Cfr. MARTINS CLARO, JOÃO, “Notas sobre o Regime Jurídico de Protecção dos Bens Culturais Imóveis”, em *Direito do Património Cultural e Ambiental*, Actas do Colóquio realizado em Monserrate (Sintra), a 7 de junho de 2005, 2006, pp. 47.

³⁹ Não se faz qualquer discriminação de grau de classificação.

No entanto, conclusivo nesta matéria será o entendimento da administração do património cultural⁴⁰. Entendeu a Direção Regional da Cultura do Norte⁴¹, em resposta à solicitação de um contribuinte, através do seu Diretor de serviços dos Bens Culturais, no âmbito da “Zona Histórica do Porto”, que é um «conjunto de interesse público», que os “prédios que integram a Zona Histórica do Porto, estão sujeitos ao regime de protecção dos bens culturais classificados (capítulo II da Lei 107/2001 de 08/09), [...]”

Concomitantemente, e se ainda restassem dúvidas, no “Conjunto Lisboa Pombalina”⁴², que é um «conjunto de interesse público», está previsto que alguns prédios⁴³ que fazem parte integrante daquele conjunto, em caso de venda ou de alienação, estão sujeitos ao direito de preferência.

Contudo, apesar de serem aplicáveis aos imóveis de interesse público muitas normas de protecção dos imóveis de interesse nacional, é preciso não esquecer que são aplicáveis com especificações e com níveis de intensidade menores, tendo em conta que o disposto nos artigos 15.º, n.º 5 e 60.º, n.º 5, da LBPC.

Quanto aos imóveis de interesse municipal, nos termos da lei, as disposições gerais comuns aos bens imóveis ser-lhes-ão aplicáveis, com as necessárias adaptações, quando assim esteja previsto na legislação de desenvolvimento, conforme previsão no artigo 60.º, n.º 6, da LBPC. Durante algum tempo, aquelas normas comuns sobre a protecção de imóveis não se aplicavam relativamente aos imóveis de interesse municipal o que motivou crítica entre a doutrina⁴⁴. Contudo, através da publicação do já mencionado DL n.º 309/2009, de 23 de outubro, ultrapassou-se o problema, tendo-se previsto no seu artigo 62.º, que as disposições comuns aos bens imóveis são aplicáveis aos imóveis de interesse municipal, com exceção da norma constante do artigo 42.º

Finalmente, os ónus e restrições específicos dos imóveis de interesse público são aplicáveis aos bens imóveis de interesse municipal (artigo 31.º, n.º 4, da LBPC), podendo

⁴⁰ Embora a decisão de classificação seja do Governo ou da Câmara Municipal, consoante o grau de classificação, cabe à Direção Geral do Património, em colaboração com as direções regionais, formular uma proposta de decisão de classificação do imóvel.

⁴¹ Ofício n.º S-2014/920128, de 10 de fevereiro de 2014.

⁴² V. Portaria n.º 740-DV/2012, de 19 de dezembro de 2012.

⁴³ Na sequência da ampliação da área classificada, serão objeto de direito de preferência, em caso de venda ou dação em pagamento, os prédios situados no Chiado, zonas envolventes das Chagas e Santa Catarina, e na zona confinante com a Rua de São Mamede, que foram recentemente integradas no “Conjunto Lisboa Pombalina”. No Regulamento do Plano de Pormenor de Salvaguarda do “Conjunto Lisboa Pombalina”, de 2011, também está previsto a sujeição ao direito de preferência em relação a alguns prédios.

⁴⁴ Cfr. MARTINS CLARO, JOÃO, ob. cit., pp. 49-50.

conhecer níveis menos intensos de limitações, nos termos a especificar na legislação de desenvolvimento (artigo 60.º, n.º 3, da LBPC).

4. Os Desagravamentos Fiscais no Património Cultural

Está previsto na LBPC, que o ato de classificação acarreta o acesso a regimes de apoio, incentivos e financiamentos e estipulação de acordos e contratos a que se refere o n.º 1 do artigo 60.º, reforçados de forma proporcional ao maior peso das limitações⁴⁵. Por sua vez, o artigo 60.º, n.º 1 da LBPC, refere que “o registo patrimonial da classificação abrirá aos proprietários, possuidores e demais titulares de direitos reais sobre os respectivos (*sic*) bens culturais o acesso a regimes de apoio, incentivos, financiamentos e estipulação de contratos e acordos, nos termos da presente lei e da legislação de desenvolvimento”. De remissão em remissão, encontramos no título X da LBPC a concretização dos mencionados benefícios e incentivos, que são benefícios fiscais⁴⁶, isenções de emolumentos notariais e registrais⁴⁷ e a promoção pelo Governo de apoio financeiro ou a possibilidade de recurso a formas especiais de crédito, em condições favoráveis⁴⁸.

4.1 A Natureza do Desagravamento Fiscal

Nos termos do 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação.

Os benefícios fiscais, que se inserem numa noção ampla de desagravamentos fiscais são, assim, medidas de carácter excecional em relação à tributação-regra⁴⁹, que visam a prossecução de objetivos extrafiscais de interesse público, designadamente de natureza social, económica,

⁴⁵ V. artigo 31.º, n.º 3, da LBPC.

⁴⁶ V. artigo 97.º da LBPC.

⁴⁷ Nos termos do art. 98.º da LBPC, aquela isenção abrange os atos que tenham por objeto bens imóveis ou móveis classificados, bem como a contração de empréstimos com o fim da respetiva aquisição. Contudo, não cabem nesta isenção os emolumentos pessoais nem as importâncias correspondentes à participação emolumentar devida aos notários, conservadores e oficiais do registo e do notariado pela sua intervenção no ato.

⁴⁸ V. artigo 99.º da LBPC.

⁴⁹ E assim, contrárias aos princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade na tributação.

social ou cultural, por oposição às medidas de desagravamento fiscais estruturais⁵⁰ ou *stricto sensu*⁵¹, que estão inseridas numa determinada política de arrecadação de receita⁵², cuja modalidade mais significativa é constituída pelas exclusões tributárias, onde, por sua vez, se incluem as não sujeições tributárias e outras formas de desoneração da carga fiscal⁵³.

Os benefícios fiscais têm carácter excepcional relativamente à tributação-regra porque, embora cabendo na previsão das normas de incidência, têm um efeito de paralisação da tributação, estabelecendo um regime contrário à regra⁵⁴, ao passo que as exclusões tributárias, que podem ser explícitas⁵⁵ ou implícitas⁵⁶, são normas definidoras de incidência em sentido negativo, isto é, são desagravamentos-regra, inerentes ao sistema e fazendo parte da sua estrutura⁵⁷, de que são exemplo as taxas especiais⁵⁸ e as taxas especiais liberatórias ou as exclusões de tributação em mais-valias.

Face ao exposto, podemos com alguma segurança afirmar que os incentivos fiscais à proteção e à conservação patrimonial são, fundamentalmente, exceções à tributação regra do IMI, do IMT e em alguma medida do IRS, que assumem, fundamentalmente, as modalidades de isenções e de reduções de taxa, mas também de deduções à coleta.

⁵⁰ Nos termos do artigo 4.º, n.º 1 e 2, do EBF, não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária, considerando-se, genericamente, não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas de incidência.

⁵¹ Cfr. SÁ GOMES, NUNO, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1991.

⁵² A criação de impostos não tem como objetivo único a arrecadação de receita, ainda que seja o seu principal, na medida em que o Estado ao lançá-los tem sempre em vista uma certa repartição dos encargos pelos contribuintes – cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, JOSÉ JOAQUIM, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, pág. 59.

⁵³ Cfr. CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2006, pág. 426.

⁵⁴ Cfr. SÁ GOMES, NUNO, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, em Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1991, pp. 80 a 81.

⁵⁵ De que são exemplo a consagração do instituto do “mínimo de existência”, previsto no artigo 70.º, do CIRS ou o sistema de tributação, onde se exclui de tributação um determinado montante, considerado como o rendimento mínimo necessário para as pessoas viverem com dignidade, em observância dos princípios constitucionais do direito à vida e à dignidade social (artigos 13.º, n.º 1, 24.º, n.º 1, 25.º, n.º 1, da Constituição) e do princípio basilar da Constituição, a dignidade da pessoa humana (artigo 1.º, da Constituição), a exclusão das mais-valias, em caso de reinvestimento do produto do valor da realização da venda de habitação própria e permanente, na aquisição de habitação com o mesmo fim (artigo 10.º, n.ºs 5, 6 e 7, do CIRS), com de desonerar a compra da “casa de morada de família”, ou as taxas mais baixas, dos diversos escalões das taxas gerais de IRS, previstas no artigo 68.º do CIRS.

⁵⁶ Nas palavras de Nuno Sá Gomes as exclusões tributárias explícitas são situações de não tributação que resultam das lacunas das próprias leis de tributação, lacunas essas que em alguns casos poderão ser intencionais ou deliberadas - cfr. SÁ GOMES, NUNO, ob. cit., pág. 32.

⁵⁷ Cfr. NUNO SÁ GOMES, ob. cit., pág. 118.

⁵⁸ No entanto, estas taxas especiais, assim como as taxas especiais liberatórias só conduzem a um desagravamento de tributação em alguns casos, pois em contribuintes com poucos rendimentos é preferível optar pela tributação nos termos gerais.

4.2 Os Tipos de Benefícios Fiscais

São, assim, benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxa, as deduções à matéria coletável, as deduções à coleta ou outras medidas desagravadoras, desde que consubstanciam situações de natureza excecional e com fundamento num interesse público extrafiscal, constitucionalmente relevante⁵⁹.

Encontramos benefícios fiscais ao património cultural no EBF, de que são exemplo a isenção objetiva de IMI em relação aos prédios classificados como monumentos nacionais e prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal⁶⁰, e inseridos no âmbito da reabilitação urbana, encontramos as reduções de taxa e as deduções à coleta, em sede de IRS⁶¹, bem como isenções em sede de IMT e de IMI⁶².

Contudo, é necessário explicitar que enquanto a isenção de IMI dos prédios classificados é um benefício direto e imediato ao património cultural, os benefícios aos prédios classificados, no âmbito da reabilitação urbana, são quanto muito benefícios mediatos ou reflexos, na medida em que, para beneficiarem daquele desagravamento fiscal, é necessário que os imóveis sejam sujeitos a reabilitação⁶³ e estejam situados em “área de reabilitação urbana”⁶⁴.

⁵⁹ Cfr. SÁ GOMES, NUNO, ob. cit., pág. 101.

⁶⁰ Cfr. artigo 44.º, n.º 1, al. n), do Estatutos dos Benefícios Fiscais (EBF).

⁶¹ Nos termos do artigo 71.º, n.º 4, do EBF, são dedutíveis à coleta 30% dos encargos suportados pelo proprietário relacionados com a reabilitação de imóveis localizados em “área de reabilitação urbana”. Concomitantemente, no n.º 5 daquela norma está prevista a tributação à taxa reduzida de 5%, sem prejuízo do englobamento, das mais-valias auferidas de correntes da alienação de prédios que estejam situados em “áreas de reabilitação urbana” e tenham sido objeto de recuperação. De igual modo, no n.º 6 daquela norma estabeleceu-se a tributação à taxa reduzida de 5%, sem prejuízo do englobamento, dos rendimentos prediais quando sejam decorrentes de arrendamento de imóvel situado em “área de reabilitação urbana” e tenha sido objeto de recuperação.

⁶² Estas isenções estão previstas no artigo 71.º, n.º 7 e 8, do EBF, e permitem, respetivamente, que os prédios urbanos objeto de reabilitações sejam isentos de IMI por um período de cinco anos, a contar, inclusive, da conclusão da mesma reabilitação, podendo ser renovada por um período adicional de cinco anos, e que são isentas de IMT as aquisições de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, na primeira transmissão onerosa do prédio reabilitado e quando localizado em “área de reabilitação urbana”.

⁶³ As ações de reabilitação implicam as intervenções destinadas a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou vários edifícios, ou às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às suas frações, ou a conceder-lhe novas aptidões funcionais, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, das quais resulte um estado de conservação do imóvel, pelo menos, dois níveis acima do atribuído antes da intervenção.

⁶⁴ No artigo 71.º, n.º 23, al. b), do EBF, o legislador definiu como “área de reabilitação urbana” a área territorialmente delimitada, compreendendo espaços urbanos caracterizados pela insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas urbanísticas, dos equipamentos sociais, das áreas livres e espaços verdes, podendo abranger designadamente áreas e centros históricos, zonas de proteção de imóveis classificados ou em vias de classificação, nos termos da LBPC, áreas urbanas degradadas ou zonas urbanas consolidadas.

Esta ligação que fazemos entre o património cultural e a reabilitação urbana deve-se à identificação que é feita pela lei entre as áreas de reabilitação urbana e as áreas dos centros históricos, tendo-se previsto que as áreas de reabilitação urbana podem abranger áreas e centros históricos, zonas de proteção de imóveis classificados ou em vias de classificação⁶⁵, como é, por exemplo, o caso da “Área de Reabilitação Urbana do Centro Histórico do Porto”⁶⁶, que é equivalente à área territorial do conjunto classificado como monumento nacional; da “Área de Reabilitação Urbana de Leça da Palmeira”⁶⁷, que engloba um património histórico e arquitetónico assinalável, de que são exemplo o “Senhor do Padrão”, monumento nacional, o Mercado Municipal e vários outros imóveis propostos para classificação, e outros ainda para preservar integrados num Conjunto de Interesse Municipal, e o caso da “Área de Reabilitação Urbana de Elvas”⁶⁸, que é circunscrita à área territorial do “Centro Histórico de Elvas”, monumento nacional, e às muralhas seiscentistas que o cercam.

Segundo SUZANA TAVARES DA SILVA⁶⁹ “a reabilitação urbana corresponde a um conceito amplo e complexo que envolve diferentes dimensões da política urbanística e do património cultural”, sendo composta por duas vertentes: “uma vertente urbanística e uma vertente de valorização do património cultural”. Ainda de acordo com CARLA MARIA MARQUES RIBEIRO⁷⁰, “estabelece-se uma conexão entre reabilitação urbana e o direito do património cultural, resultante de uma compreensão ampla do património cultural, que abrange não só os bens individualmente considerados mas também o contexto envolvente, pelo que deve haver um reconhecimento prévio desses bens intrinsecamente ligados ao seu território para uma operatividade das decisões”.

Por conseguinte, a reabilitação urbana e a reabilitação dos “centros históricos” das cidades portuguesas - que, em alguns casos, são prédios classificados, enquanto conjunto, como património cultural, e em outros, apesar do conjunto dos prédios não ser classificado, contêm no seu território vários prédios classificados - confundem-se, na medida em que são estes os

⁶⁵ Cfr. artigo 71.º, n.º 23, al. b), do EBF.

⁶⁶ Tornada pública pelo Aviso n.º 9562/2012, do Município do Porto.

⁶⁷ Tornada pública pelo Aviso n.º 8959/2015, do Município de Matosinhos.

⁶⁸ Tornada pública pelo Aviso n.º 3448/2015, do Município de Elvas.

⁶⁹ Cfr. TAVARES DA SILVA, SUZANA, *Reabilitação Urbana e valorização do Património Cultural*, em Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. LXXXII, 2006, pp. 354 a 356.

⁷⁰ Cfr. MARQUES RIBEIRO, CARLA MARIA, *A Tutela Jurídico-Administrativa do Património Cultural, em especial os Museus*, in Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2012, p. 79.

espaços urbanos onde se verifica mais intensamente a presença de imóveis devolutos, degradados e em risco de ruína⁷¹.

Em suma, os imóveis que façam parte integrante de conjuntos classificados como monumento nacional, imóvel de interesse público ou de interesse municipal, cuja localização se situe dentro de uma “área de reabilitação urbana”, e tenham sido objeto de reabilitação urbana, beneficiam do regime de benefícios fiscais adstritos à reabilitação urbana descrito *supra*.

Também encontramos benefícios fiscais ao património cultural fora do EBF, designadamente no artigo 6.º, al. g), do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), onde está prevista a isenção objetiva de IMT nas aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, de interesse público e de interesse municipal ou no artigo 112.º, n.º 12, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, onde está previsto que, os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução até 50 % da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da respetiva legislação em vigor, desde que estes prédios não se encontrem abrangidos pela alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF⁷².

5. A Problemática das Isenções de IMI e de IMT nos Prédios Classificados

Conforme referimos no ponto antecedente, os prédios classificados estão isentos de IMI e de IMT, nos termos, respetivamente, dos artigos 44.º, n.º 1, al. n), do EBF e 6.º, al. g), do CIMT.

Contudo, aquelas isenções não se aplicam de igual forma em ambos os impostos, nem entre os próprios prédios classificados. No caso da isenção de IMI, estão isentos deste imposto

⁷¹ Uma das razões apontadas para esta situação foi a determinação de congelamento das rendas e o condicionamento dos despejos, decretados ainda durante os governos da Primeira República, o que terá levado a que os proprietários tenham desinvestido nos prédios de que eram proprietários, uns por manifesta incapacidade, outros certamente porque não viam na recuperação de um prédio que estaria a ser utilizado por outrem a longo prazo e com rendimento baixo como um ativo a investir.

⁷² Estes desagravamentos fiscais apesar de estarem de fora do EBF, são materialmente benefícios fiscais, na estrita medida em que também eles são derrogações do regime regra, com natureza excecional e fundamento na promoção da proteção e salvaguarda do património cultural. Está, aliá, expressamente previsto no artigo 1.º do EBF que os princípios gerais presentes do EBF aplicam-se aos benefícios fiscais neles previstos, sendo extensivas aos restantes benefícios fiscais.

os prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal. Assim, o legislador excluiu da isenção os prédios classificados de interesse público ou interesse municipal que não tenham um ato de classificação individualizada, o mesmo será dizer que excluiu daquela isenção os prédios classificados de interesse público e de interesse municipal inseridos em conjuntos ou sítios, deixando, não obstante intacta, a isenção concedida aos monumentos nacionais classificados enquanto um conjunto.

No que diz respeito à isenção de IMT não há qualquer discriminação em função da classificação dos prédios, só estão isentos os prédios individualmente classificados de interesse nacional, de interesse público e de interesse municipal, o que exclui do âmbito da isenção todas as aquisições de prédios que façam parte integrante de conjuntos.

Esta diferença de tratamento entre imóveis classificados nem sempre aconteceu, até 2006, ano em que ocorreu a primeira alteração legislativa⁷³, todos os prédios, fossem individualmente classificados ou classificados enquanto fazendo parte de um conjunto classificado, beneficiavam daquelas isenções de IMI.

Esta alteração legislativa desencadeou uma reação da AT, que começou por desconsiderar as isenções de IMI sobre os prédios que fazem parte integrante de conjuntos, designadamente o que aconteceu, numa primeira fase, apenas com os prédios que fazem parte do “Centro Histórico de Évora”⁷⁴ e depois, paulatinamente, estendeu-se aos demais prédios classificados em conjunto⁷⁵, designadamente o “Centro Histórico do Porto”, o “Centro Histórico de Guimarães”, o “Centro Histórico de Angra do Heroísmo”, e foram indeferidos pedidos de reconhecimento⁷⁶ da isenção relativamente aos conjuntos classificados, designadamente de interesse público, conforme foi o caso de proprietários que detinham

⁷³ Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2007).

⁷⁴ O Serviço de Finanças de Évora, logo em 2009, começou a desconsiderar as isenções de IMI sobre os prédios que fazem parte integrante do conjunto, numa área de 107 hectares, um dos maiores centros históricos do país em área, o que representou uma arrecadação de receita de € 500.000,00, segundo dados fornecidos pela Câmara Municipal de Évora, através da comunicação social.

⁷⁵ Aplica-se aqui o termo conjunto em sentido não técnico, para facilidade de exposição, na medida em que os prédios que foram classificados por terem sido inscritos na lista de património mundial da UNESCO são tecnicamente «monumentos nacionais».

⁷⁶ Nos termos do artigo 44.º, n.º 5, do EBF, a isenção de IMI é de carácter automática, operando mediante comunicação da classificação como monumentos nacionais ou da classificação individualizada como imóveis de interesse público ou de interesse municipal, a efetuar, atualmente, pela Direção Geral do Património Cultural ou pelas respetivas direções regionais, ou pelas câmaras municipais, no caso dos imóveis de interesse municipal. Ora, quando na liquidação de IMI, o contribuinte verificava que não era considerada a isenção, teve que provocar uma reação da AT, através de um pedido de reconhecimento ou declaração de que o prédio em causa estava abrangido pela isenção, o que redundou, invariavelmente, em decisões de indeferimento, que estão a ser discutidas em sede judicial.

prédios inseridos nos conjuntos “Paço do Lumiar”⁷⁷, “Lisboa Pombalina”⁷⁸ e “Zona Histórica do Porto”⁷⁹.

Assim, a AT, aproveitando aquela alteração legislativa desconsiderou a isenção de IMI não só nos imóveis integrantes de conjuntos classificados como imóveis de interesse público, mas também nos imóveis integrantes de conjuntos classificados na categoria de monumento nacional. De ora em diante vamos tentar perceber quais os imóveis que terão direito à isenção de IMT e de IMI, sendo que o enfoque será neste último imposto, na medida em que é aquele onde tem havido mais controvérsia pública e litigância judicial.

5.1. A Doutrina

Sobre esta matéria já se pronunciaram diversos autores, designadamente CASALTA NABAIS⁸⁰. O autor defende que os prédios que sejam parte integrante de conjuntos devem ser excluídos do âmbito dos benefícios fiscais atribuídos em sede de IMI e sede de IMT. Entre os vários argumentos que o autor avança, damos destaque àquele que refere que a concessão de benefícios fiscais aos prédios integrantes de conjuntos implica uma “redução drástica e totalmente inaceitável das receitas dos municípios” e constitui uma conceção de um benefício “sem critério”, na medida em que deles podem “beneficiar proprietários ou titulares de imóveis cuja acção em nada contribui para a protecção do património cultural”. Por agora, diremos que, apesar de consideramos válido o argumento de que a isenção poderá abranger prédios sem valor cultural, discordamos que a solução seja tratar todos prédios que são integrantes do conjunto como se não tivessem qualquer valor, quando objetivamente não é assim. Mas, mais adiante, voltaremos a este argumento.

⁷⁷ Conjunto classificado como imóvel de interesse público pelo Decreto n.º 67/97, de 31 de dezembro. Recentemente, através da Portaria 644/2012, foi redefinida a área de delimitação da classificação original, de forma a eliminar áreas de expansão urbanística recente, além de que foi alterada a categoria de classificação de imóvel de interesse público (IIP) para conjunto de interesse público (CIP).

⁷⁸ A “Baixa Pombalina” foi classificada, como imóvel de interesse público, pelo Decreto n.º 95/78, de 12 de setembro. Tal como sucedeu com o conjunto “Paço do Lumiar”, também neste caso, através da Portaria n.º 740-DV/2012, de 19 de dezembro de 2012, procedeu-se à alteração da área classificada (foi ampliada), redominou-se o conjunto para “Lisboa Pombalina” e alterou-se a categoria para conjunto de interesse público (CIP).

⁷⁹ É um conjunto classificado como imóvel de interesse público pelo Decreto n.º 67/97, de 31 de dezembro, cuja planta de delimitação foi novamente publicada pela Portaria n.º 275/2006, de 12 de junho de 2006.

⁸⁰ Cfr. Casalta Nabais, José, em *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2.ª Edição, Almedina, pp. 26 a 31 e em “Considerações sobre o Quadro Jurídico do Património Cultural”, em *Direito Património Cultural e Ambiental*, Actas do Colóquio realizado em Monsarrate (Sintra), a 7 de junho de 2005, 2006, pp. 28 a 32.

Em sede de IMT, CASALTA NABAIS, para além da argumentação citada, considera que “como o IMT incide sobre a aquisição onerosa de imóveis, parece óbvio que essa isenção se reporta aos imóveis e não aos conjuntos (como são os centros históricos).”⁸¹ Não discutimos a intenção do legislador, em sede de IMT, em atribuir a isenção somente aos prédios individualmente considerados, mas relativamente à questão de o IMT incidir sobre as aquisições de prédios, também não é menos verdade que IMI incide prédios e isso não obstou que o legislador tivesse atribuído a isenção aos prédios classificados como conjunto de interesse nacional.

No mesmo sentido temos, também, JOÃO MARTINS CLARO^{82 83} que afirma que “o exemplo mais flagrante é o da Baixa Pombalina que está classificada como imóvel de interesse público e dispõe ainda de uma zona de proteção de 50 metros. [...] Por ausência de regras adequadas sobre conjuntos, todo e qualquer prédio urbano é objecto de preferência, têm isenção de IMI e as obras no seu interior carecem de autorização”.

Parece-nos que a crítica, relativamente à falta de regras específicas em alguns conjuntos classificados, especialmente os mais antigos, continua a ser justa e atual, no entanto, parece-nos que a situação tem vindo a melhorar com a preocupação cada vez maior em se prever condicionantes e restrições específicas em cada conjunto, conforme é o caso do Plano de Pormenor de Salvaguarda⁸⁴ da “Baixa Pombalina”, onde estão discriminados todos os imóveis que são passíveis de o Estado exercer o direito de preferência em caso de venda e dação em pagamento⁸⁵, o mesmo tendo acontecido com o ato de classificação daquele imóvel, onde também estão especificadas várias restrições.

Também NUNO SÁ GOMES⁸⁶ partilha desta visão crítica, entendendo que a “isenção não deve ser concedida a prédios concretos, não classificados, por si mesmos, pois a

⁸¹ Cfr. CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2.^a Edição, Almedina, 2010, p. 31.

⁸² Cfr. MARTINS CLARO, JOÃO, “Notas sobre o Regime Jurídico de protecção dos Bens Culturais”, *Direito do Património Cultural e Ambiental*, Actas do Colóquio realizado em Monserrate (Sintra), a 7 de junho de 2005, 2006, p. 43.

⁸³ Ver também neste sentido, TAVARES DA SILVA, SUZANA, “Para uma Nova Dinâmica do Património Cultural: O Património Sustentável”, *Direito do Património Cultural e Ambiental*, Actas do Colóquio realizado em Monserrate (Sintra), a 7 de junho de 2005, 2006, nota de rodapé 21, pp. 67.

⁸⁴ O ato de classificação de um bem cultural imóvel obriga o Município, em parceria com a administração do património cultural, a estabelecer um plano de pormenor de salvaguarda onde se estabelecem as orientações estratégicas de atuação e as regras de uso e ocupação do solo e edifícios necessários à preservação e valorização do património cultural, desenvolvendo as restrições e os efeitos estabelecidos pela classificação do bem imóvel e pela zona especial de proteção.

⁸⁵ Cfr. anexo 4 do Regulamento do Plano de Pormenor de Salvaguarda da “Baixa Pombalina”, publicado pelo Aviso n.º 7126/2011, de 3 de janeiro de 2011.

⁸⁶ Cfr. SÁ GOMES, NUNO, *Os incentivos Fiscais na tributação do património cultural*, in Revista da FDUP, ano 3, pp. 589 a 611.

classificação do conjunto, como monumento nacional, imóvel de interesse público, ou imóvel de valor concelhio, não se dirige a cada prédio, mas sim ao todo do conjunto que, esse sim, tem valor patrimonial”, além do que a classificação individualizada “implicará limites ao exercício do direito de propriedade dos particulares mais intensas do que as que resultarão das áreas automáticas e especiais de protecção, da inclusão em conjuntos ou sítios”.

Contudo, NUNO SÁ GOMES não deixa de reconhecer que “o facto de apenas os prédios classificados, de per si e no seu todo, gozarem da isenção em causa, viola em certa medida, o princípio da igualdade, enquanto impõe sacrifícios a outros sem benefício fiscal”, entendendo que os proprietários de prédios integrantes em conjuntos têm direito a uma “compensação pelos eventuais graves sacrifícios sofridos.”⁸⁷

Entende o autor que os sacrifícios ao direito de propriedade devem ser compensados não através da isenção de imposto, mas através do pagamento de uma indemnização, “na medida dos danos sofridos pela classificação de que resulta uma proibição ou uma restrição grave à utilização habitualmente dada ao bem”, fazendo a ressalva de que o “direito a indemnização só terá lugar quando da aplicação da lei resulte uma grave restrição à utilização dada ao bem, o que deve ser apreciado caso a caso.”⁸⁸

Esta análise de NUNO SÁ GOMES é particularmente importante, percebendo o autor que, quer os prédios que estão classificados individualmente, quer aqueles que fazem parte integrante de conjuntos ou sítios ou que estão inseridos em zonas de protecção, são sujeitos a constrangimentos e a restrições ao direito de propriedade, entendendo, nestes casos, que a compensação destes proprietários deveria assumir a forma de indemnização, prevista, designadamente, no artigo 71.º do DL n.º 309/2009, de 23 de outubro.

Todavia, discordamos do autor nesta solução, na medida em que os pressupostos para a atribuição da indemnização não se adequam ao tipo de restrições que estão em causa nos prédios integrados em conjuntos. De igual modo, não concordamos com o entendimento de que os imóveis integrados em conjuntos ou sítios tenham níveis de intensidade e de gravidade de restrições menores em comparação com os imóveis individualmente classificados. Adiante exploraremos mais detalhadamente estes tópicos.

Ora, é alicerçada neste entendimento da doutrina que a AT tem desconsiderado, designadamente, a isenção de IMI nos conjuntos de interesse público e nos monumentos nacionais classificados em conjunto.

⁸⁷ Cfr. SÁ GOMES, NUNO, ob. cit., p.602.

⁸⁸ Cfr. SÁ GOMES, NUNO, ob. cit., pp. 604 a 605.

5.2. A Jurisprudência

Sobre esta matéria, e tanto quanto é do nosso conhecimento, só foram proferidas decisões no âmbito da isenção de IMI, prevista no artigo 44.º, n.º 1, al. b), do EBF e tendo como objeto os prédios que fazem parte integrante de conjuntos classificados com o grau de interesse nacional, os designados “centros históricos”, isto é, não temos conhecimento de decisões onde se tenha discutido a legalidade da exclusão dos prédios integrados em conjuntos da isenção de IMT e a legalidade da exclusão da isenção de IMI dos prédios integrados em conjuntos classificados imóveis de interesse público e de interesse municipal⁸⁹.

Em todas essas decisões, quer no âmbito da Arbitragem Tributária, quer no âmbito dos Tribunais Judiciais, o sentido foi o mesmo – os prédios que fazem parte integrante de conjuntos classificados como monumentos nacionais beneficiam da isenção de IMI.

Em sede de Arbitragem Tributária temos conhecimento de três decisões sobre esta matéria, proferidas nos processos n.ºs 256/2014-T, 325/2014-T e 76/2015-T⁹⁰, no entanto relativamente à primeira o Tribunal Arbitral não analisou o direito do contribuinte ao benefício fiscal, mas a observância por parte da AT do regime específico de cessação do benefício fiscal⁹¹.

Nas demais decisões retivemos como mais importantes três conclusões: **i)** que um bem classificado de interesse nacional é designado como “Monumento Nacional”, independentemente de se tratar de um único edifício, conjunto ou sítio, sendo claro que os imóveis que compõe o conjunto ou sítio são abrangidos por essa classificação; **ii)** que apesar do legislador no âmbito da isenção de IMT ter tomada uma opção legislativa mais restritiva, a mesma opção não foi tomada no âmbito da isenção de IMI e **iii)** que não se deve fazer uma interpretação restritiva do art. 44.º, n.º 1, al. n), do EBF.

Nos Tribunais Judiciais, temos conhecimento de duas decisões, ambas, conforme dissemos *supra*, em sentido favorável ao contribuinte, uma proferida, em 28 de abril de 2016, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF),⁹² a outra proferida no acórdão, de 07 de dezembro de 2016, do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN)⁹³.

⁸⁹ Embora seja do nosso conhecimento de que existem processos judiciais onde se esteja a discutir a questão com referência aos prédios integrados nos conjuntos classificados com o grau de interesse público e interesse municipal.

⁹⁰ Disponíveis para consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>.

⁹¹ V. decisão arbitral de 6 de outubro de 2014, no processo n.º 256/2014-T.

⁹² No âmbito do processo n.º 1841/13.4BEPRT, que já transitou em julgado e correu termos na unidade orgânica 5, do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

⁹³ Disponível para consulta em www.dgsi.pt.

Naquelas decisões retivemos os seguintes aspetos que consideramos de maior interesse. Na decisão do TAF do Porto, o Tribunal considera que se um determinado prédio está inserido no “Centro Histórico do Porto”, também está classificado como monumento nacional, concluindo que não é necessária a classificação individual como monumento nacional. No acórdão do TCAN, segue-se uma linha de argumentação semelhante àquela que já havido sido seguida nas decisões arbitrais, tendo, essencialmente, concluído que o legislador teve a intenção de dispensar a classificação individualizada para efeitos da isenção de IMI aos monumentos nacionais, apenas exigindo em relação a imóveis de interesse público ou de interesse municipal.

Parece-nos relativamente claro que, realizando-se uma interpretação meramente declarativa do artigo 44.º, n.º 1, al. n), do EBF, chega-se à conclusão que classificação individualizada é exigida apenas para os imóveis de interesse público ou de interesse municipal⁹⁴ não sendo possível, em nossa perspetiva, fazer-se uma interpretação restritiva daquele preceito, isto porque o legislador não adotou um texto que atraíça o seu pensamento, dizendo mais do que aquilo que pretendia dizer⁹⁵. Na interpretação daquela norma deve presumir-se “que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”⁹⁶, sendo que o intérprete não pode considerar um “pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”⁹⁷.

Este entendimento é confirmado pelo conteúdo da nota justificativa à alteração ao artigo 44.º do EBF, subscrita em 11 de março de 2011, no âmbito da apreciação, em sede de especialidade, pelos deputados à Assembleia da República João Oliveira (PCP), Miguel Frasquilho (PSD), Assunção Cristas (CDS-PP), José Gusmão (BE) e Heloísa Apolónia (PEV)⁹⁸.

Segundo esta nota justificativa, quando estejam em causa monumentos nacionais que “abranjam conjuntos ou sítios” nada obsta que a comunicação da classificação a ser enviada

⁹⁴ “Em sentido muito geral, toda a interpretação pode dizer-se declarativa (determinação ou declaração do significado da lei); em sentido próprio ou técnico diz-se interpretação declarativa – ou meramente declarativa a que conduz à verificação da coincidência entre o espírito e a letra da lei: as palavras são inteiramente adequadas ao pensamento da lei, a letra exprime toda e só a vontade da lei.” – cfr. PINTO COELHO, LUÍS, *Lições de Introdução ao Estudo do Direito*, ed. Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1956, p. 96.

⁹⁵ Cfr. BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 2006, p. 186.

⁹⁶ V. artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil (CC).

⁹⁷ V. artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil.

⁹⁸ Esta nota justificativa foi emitida a propósito da proposta de alteração ao artigo 44.º, do EBF, integrada na Proposta de Lei n.º 9/XI – Orçamento de Estado para 2010. <https://www.scribd.com/doc/34005604/Prop-Alter-OE-Art-102-IMI-c-Nota-Justificativa>, consult. em 11/Mai/2017.

pela administração do património cultural à AT possa ser feita por referência geral. Naquela nota justificativa fez-se, ainda, o seguinte comentário: “Se consideramos o número de imóveis já hoje suscetíveis de beneficiarem da referida isenção – os monumentos nacionais classificados individualmente, colectivamente (*sic*) ou por força da declaração de Património Mundial, bem como os imóveis de interesse público ou interesse municipal classificados por decisão das autarquias [...].”⁹⁹

Ora, da análise do conteúdo desta nota justificativa fica claro que foi intenção do legislador discriminar positivamente os monumentos nacionais, em relação aos imóveis de interesse público ou municipal, concedendo o benefício fiscal não só aos prédios classificados individualmente, mas também aos imóveis classificados por força da declaração de património mundial¹⁰⁰.

Parece-nos, assim, que a única objeção possível à isenção de IMI sobre os prédios que façam parte de um conjunto classificado com interesse nacional - e apenas no plano doutrinário - será pela alegação de que este benefício fiscal não tem justificação, em linha do que é defendido por CASALTA NABAIS¹⁰¹. A este propósito recuperamos o ensinamento de NUNO SÁ GOMES¹⁰², designadamente quando este autor refere que “a criação dos benefícios fiscais tem que se fundamentar na tutela e prossecução de interesses públicos constitucionalmente relevantes, superiores aos da própria tributação que impedem”, pois de contrário esses benefícios fiscais consubstanciam favores ou privilégios fiscais, o que implica a sua inconstitucionalidade. Nos termos do artigo 13.º, n.º 2, da Constituição, “ninguém pode ser privilegiado, beneficiado” de forma arbitrária e com fundamento numa sua condição, seja social, étnica, religiosa ou económica.

Contudo, entendemos que a isenção prevista no artigo 44.º, n.º 1, al. n), do EBF, na parte que isenta os prédios que façam parte integrante de conjunto de interesse nacional, não consubstancia um privilegio fiscal injustificado, conforme veremos de seguida.

⁹⁹ Cfr. *idem*.

¹⁰⁰ Ver também neste sentido o Projeto de Resolução n.º 425/XII/1.ª, onde se “Recomenda ao Governo a adoção das medidas necessárias ao reconhecimento da isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) aos prédios sites no Centro Histórico de Évora”.

¹⁰¹ Cfr. CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2.ª Edição, Almedina, 2010, p. 30.

¹⁰² Cfr. SÁ GOMES, NUNO, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1991, p. 112.

5.3. A Posição Adotada

5.3.1 As isenções no património cultural – uma questão de (in)coerência legislativa

Conforme vimos anteriormente, os benefícios fiscais são exceções à tributação, com fundamento extrafiscal, traduzido na tutela de interesses públicos constitucionalmente superiores ao da própria tributação-regra.

Os interesses públicos constitucionalmente consagrados que aqui estão em causa são a proteção e salvaguarda do património cultural do povo português. Como tarefa fundamental do Estado Português¹⁰³ e como dever de cada um de nós, enquanto cidadãos¹⁰⁴, a proteção e a valorização do património português visam incentivar e assegurar o acesso de todos à fruição cultural, vivificar a identidade comum da Nação Portuguesa e das comunidades regionais e locais a eles pertencentes, fortalecer a consciência da participação histórica do povo português em realidades culturais de âmbito transnacional, promover o aumento do bem-estar social e económico e o desenvolvimento regional e local, e defender a qualidade ambiental e paisagística¹⁰⁵.

Assim, cabe aos proprietários dos bens culturais privados proteger e defender o património que é, em termos imediatos deles, mas em termos mediatos um bem coletivo. No entanto, não seria justo, proporcional, nem eficaz, que esse dever de proteção, que é, aliás, uma função de natureza pública, fosse deixada ao encargo dos particulares, sem o devido apoio e acompanhamento do Estado.

A função de proteção e valorização do bem coletivo é assegurada através da imposição de constrangimentos e restrições de utilidade pública ao direito de propriedade. São precisamente estas restrições ao direito de propriedade que justificam a concessão de benefícios fiscais. A este propósito recuperamos, novamente, as palavras de NUNO SÁ GOMES, devido à sua pertinência: “uma coisa parece certa: são as restrições inerentes à classificação como património cultural, a razão de ser da isenção prevista na alínea n) do n.º 1 do artigo 40.º do EBF.”¹⁰⁶

¹⁰³ V. artigo 9.º, al. e), da Constituição.

¹⁰⁴ V. artigo 78.º, n.º 1, *idem*.

¹⁰⁵ V. artigo 12.º da LBPC.

¹⁰⁶ Cfr. SÁ GOMES, NUNO, *Os incentivos Fiscais na tributação do património cultural*, em Revista da FDUP, ano 3, 2006, pp. 589 a 611.

Parece-nos perfeitamente justificada a concessão deste benefício, ainda que implique uma perda de receita fiscal, que deveria ser cobrada em obediência aos princípios da generalidade e da capacidade económica. A redução de qualquer encargo sobre o prédio é sempre um auxílio às necessárias obras de recuperação, conservação e valorização dos prédios, além de representar uma compensação pelos constrangimentos impostos à fruição e disposição da coisa.

Repare-se que, se todo o património cultural que se quisesse proteger estivesse sob a propriedade pública, seria impossível que o Estado por si só conseguisse garantir essa proteção. O que temos vindo a verificar é que cada vez mais que o Estado procura apoio na sociedade civil para colaborar com ele em funções de natureza pública, conforme são exemplo as recentes tentativas de concessão de vários monumentos nacionais, ao abrigo do Programa Revive, que através do ato de concessão se procura que os privados iniciem um processo de recuperação de prédios classificados da propriedade do Estado Português que estão em estado de ruína e de abandono.

Concomitantemente, também é do interesse dos Municípios, que o património arquitetónico que neles está situado se encontre em bom estado de conservação, de modo a valorizar o contexto urbano e paisagístico em que está inserido. Portanto, sendo certo que se podem perder receitas fiscais, também não é menos verdade que a valorização do património atrai outras receitas, como é o caso do Turismo, que por sua vez potencia uma série de atividades económicas que a ele estão associadas.

Assim sendo, parece-nos que, particularmente, as isenções de IMI e IMT, contribuem, ou, pelo menos, visam contribuir para a tutela de um interesse público constitucionalmente relevante, que é a proteção e valorização do património cultural, interesse este que é superior à tributação do património e que por isso justificam medidas de exceção aos princípios da generalidade e da capacidade contributiva.

Não havendo razões, em nosso entendimento, para se colocar em causa os benefícios sobre o património cultural, é preciso perceber se as opções legislativas tomadas têm sido congruentes, perceptíveis e, fundamentalmente, justas.

Conforme já tivemos oportunidade de ver, em sede de IMI e em sede de IMT, o legislador estabeleceu o âmbito das isenções do seguinte modo:

i) isenção de IMI: é aplicável aos prédios classificados como monumentos nacionais e aos prédios, individualmente, classificados como de interesse público e de interesse municipal.

ii) isenção de IMT: é aplicável aos prédios individualmente classificados como de interesse nacional, público e municipal.

Não percebemos a diferença de critérios entre as isenções e no próprio âmbito de aplicação da isenção de IMI.

Começando pela isenção de IMT, que neste trabalho tem sido menos tratada em razão da menor discussão pública e da, tanto quanto sabemos, inexistente litigância judicial, há que começar por clarificar o fundamento desta isenção. Estamos em crer que esta isenção visa facilitar as transmissões de imóveis classificados, reduzindo os encargos com a aquisição, e permitindo, deste modo, que alguém mais capaz, pelo menos financeiramente, possa proceder à conveniente proteção e valorização desse património. Como é evidente, a desoneração com o encargo do imposto pode não ser decisiva, mas é um claro incentivo a quem queira comprar um prédio. É que, justamente um dos problemas do património arquitetónico, é o facto de muitos dos proprietários não terem condições para suportar os encargos de recuperação e conservação dos prédios, especialmente quando este património ingressa no seu património por via sucessória.

Ora, não percebemos, assim, o critério em desonerar o proprietário de um prédio que faça parte integrante de um monumento coletivo, como é o caso dos “centros históricos”, quando está em causa o IMI, mas não desonerar um seu futuro proprietário quando o pretenda adquirir¹⁰⁷.

O mesmo se passa, e aqui com mais acuidade, com a diferença de tratamento entre os monumentos coletivos de interesse nacional e os imóveis de interesse público e interesse municipal, classificados como conjuntos ou sítios, em sede de isenção de IMI.

Conforme já vimos no ponto 5.1, a doutrina faz diversas críticas à opção de incluir no âmbito da isenção de IMI os prédios classificados em conjunto, sejam classificados como monumento nacional ou sejam classificados como imóveis de interesse público ou de interesse municipal. A doutrina é coerente, ao contrário do legislador.

Recordamos a este propósito a crítica que faz CASALTA NABAIS¹⁰⁸, referente ao facto de poderem estar abrangidos pela isenção prédios que em nada contribuem para o valor cultural do conjunto ou a crítica de NUNO SÁ GOMES¹⁰⁹, onde o autor referia que as limitações ao

¹⁰⁷ Ver neste sentido o parecer proferido pelo ICOMOS. http://www.icomos.pt/images/pdfs/Parecer_Isencao_-_IMI.pdf, consult. em 12/Mai/2017.

¹⁰⁸ Cfr. CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2.ª Edição, Almedina, pp. 27 a 31.

¹⁰⁹ Cfr. SÁ GOMES, NUNO, *Os incentivos Fiscais na tributação do património cultural*, Revista da FDUP, ano 3, 2006. pp. 589 a 611.

direito de propriedade seriam mais intensas nos prédios individualmente classificados do que nos prédios integrados em conjuntos e sítios ou situados em zonas de proteção.

Ora qualquer destas críticas é válida para os monumentos coletivos de interesse nacional e para os conjuntos e sítios classificados de interesse público ou municipal, no entanto, o legislador alterou a lei e discriminou estes prédios entre si.

A este propósito fazemos referência ao parecer¹¹⁰ da Comissão Nacional Portuguesa do ICOMOS¹¹¹, onde é afirmado o seguinte: “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”.

Ora, se os bens classificados de igual grau têm o mesmo valor cultural e se, como defende o ICOMOS, os monumentos nacionais têm igual valor cultural, sejam em conjunto ou individualmente classificados, o mesmo princípio por maioria de razão teria de ser aplicado aos imóveis de interesse público e de interesse municipal.

O parecer levanta uma outra questão que nos parece muito pertinente, se a opção legislativa de excluir da isenção de IMI os conjuntos e sítios classificados, não estará relacionada com a razões estritamente fiscais, isto é, nestes aglomerados urbanos encontram-se um significativo número de prédios, o que constitui, a ser considerada a isenção, uma perda considerável de receita para os Municípios.

Parece-nos que esta questão é por demais evidente e a “opção salomónica” de só excluir os imóveis de interesse público e de interesse municipal só reforça esta ideia. Assim, se todos os prédios de classificação em conjunto, incluindo os de interesse nacional, fossem excluídos da isenção, poder-se-ia dizer com propriedade que o legislador aderiu ao entendimento da doutrina, reconhecendo, implicitamente, que aqueles prédios não estão sujeitos ao mesmo nível e gravidade de restrições do que os prédios individualmente classificados ou que os conjuntos integram prédios espúrios, sem qualquer valor cultural, no entanto, não foi isto que aconteceu.

¹¹⁰ V. http://www.icomos.pt/images/pdfs/Parecer_Isencao_-IMI.pdf.

¹¹¹ ICOMOS é o acrónimo inglês de *International Council of Monuments and Sites*, que é uma organização não-governamental global, associada à UNESCO, que tem como missão promover a conservação, proteção, uso e valorização de monumentos, centros urbanos e sítios, além do que participa no desenvolvimento de doutrina, evolução e divulgação de ideias, e orientações. Acresce que, o ICOMOS é o organismo consultor do Comité do Património Mundial para a implementação da Convenção do Património Mundial, Cultural e Natural, de 1972, da UNESCO. Como tal, avalia e dá parecer sobre as nomeações para a inscrição na lista de património mundial e garante o estado de conservação dos bens.

5.3.2 As Isenções nos Conjuntos e Sítios – Uma Questão de (In)Justiça

Apesar das normas que desagravam a tributação sobre o património cultural não mostrarem uma opção legislativa clara e coerente, é preciso perceber se era necessário alterar o anterior critério histórico¹¹² de desagravar a tributação em todos os prédios classificados como património cultural, independente de ser uma classificação individual ou em conjunto.

Como tal, em primeiro lugar, é preciso perceber se a crítica que NUNO SÁ GOMES faz relativamente à diferença de intensidade e gravidade entre as restrições dos prédios individualmente classificados e dos prédios classificados como conjuntos ou sítios ou prédios localizados em zonas de proteção¹¹³, é procedente.

É uma questão que não se afigura, mais uma vez, de fácil resposta, na medida em que existem na legislação do património cultural normas específicas para os conjuntos e sítios, designadamente no Capítulo IV do DL n.º 309/2009, de 23 de outubro, no entanto, na legislação de desenvolvimento não houve, tanto quanto podemos perceber uma nítida particularização de regimes¹¹⁴.

O que podemos concluir, designadamente, do artigo 54.º, n.º 1, DL n.º 309/2009, de 23 de outubro, é que a Direção Geral do Património Cultural, conjuntamente, com a Câmara Municipal onde se situe o bem, deve especificar na área abrangida pelo conjunto a graduação das restrições a que estão sujeitos os prédios integrantes do conjunto, nomeadamente, quanto à volumetria, morfologia, alinhamentos e cérceas, cromatismos e revestimento exterior dos edifícios ou quais os bens, ou o grupo de bens, que devem ser preservados integralmente, que podem ser objeto de obras de alteração, que devem ser preservados ou, pelo contrário, que, em circunstâncias excecionais, podem ser demolidos e ainda aqueles que podem ser sujeitos ao exercício do direito de preferência ou que estão sujeitos ao regime de obras ou intervenções sobre bens culturais classificados¹¹⁵.

Portanto, parece-nos que, havendo a consciência de que os prédios que são parte integrante de conjunto não têm todos, enquanto unidade, o mesmo valor cultural em relação ao

¹¹² Até às Leis n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado de 2007) e n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2011), as isenções de IMI e de IMT eram aplicadas de forma homogénea, sem discriminação em função da categoria de classificação.

¹¹³ Já sabemos que os imóveis de interesse municipal podem conhecer níveis menos intensos de limitações em comparação com os imóveis de interesse nacional e os imóveis de interesse público, conforme artigo 60.º, n.º 3, do LBPC.

¹¹⁴ V. PORTO, HUGO TELES, *Considerações em torno da salvaguarda dos conjuntos arquitetónicos*, em RevCEDOUA, n.º 26, 2010, p. 44.

¹¹⁵ DL n.º 140/2009, de 16 de junho.

todo, procede-se a uma diferenciação no próprio conjunto. Daí que, poderemos concluir que, em abstrato, nem todos os prédios inseridos num conjunto sofrerão o mesmo nível de restrições do que aqueles que são individualmente classificados, mas, também, será verdade que nesse conjunto haverá prédios que sofrerão limitações iguais aos prédios individualmente classificados.

Encontramos estas especificações, com referência aos conjuntos, no caso do “Conjunto da Foz Velha”¹¹⁶, onde são discriminados, designadamente, que imóveis:

- i) Podem ser demolidos ou;
- ii) As condições em que podem ser realizadas as intervenções.

No caso do “Conjunto Lisboa Pombalina”¹¹⁷, é particularmente interessante analisar a especificação do nível das restrições, sendo estabelecido relativamente a este conjunto de imóveis que:

i) Não são admitidas alterações à volumetria, morfologia, alinhamentos e cérceas, cromatismo e revestimento exterior dos edifícios sem fundamentação técnica específica, a qual deve incluir, além de outras especialidades que se verifiquem adequadas, relatório de caracterização das pré-existências assinado por historiador de arte, no qual deve ser expressamente avaliado o impacto das alterações para o imóvel e o conjunto de que o mesmo faz parte;

ii) Todos os imóveis são passíveis de suscitar o exercício do direito de preferência, em caso de venda ou dação em pagamento;

iii) Todos os imóveis ficam sujeitos ao regime de obras ou intervenções dos bens classificados, previsto no regime de obras ou intervenções sobre bens culturais classificados.

Concomitantemente, no plano de pormenor de salvaguarda deste conjunto, também podemos observar um regime estrito de obras de demolição relativamente aos prédios que sejam parte integrante do conjunto, designadamente, são permitidas obras de demolição para posterior consolidação, reforço de estruturas e fundações nas situações em que, comprovadamente por vistoria municipal, os edifícios ou construções ameacem ruína ou ofereçam perigo para a saúde pública e ou para a segurança das pessoas ou obras de demolição de construções espúrias existentes nos logradouros¹¹⁸. Este regime restritivo de obras de demolição do conjunto, então, designado “Baixa Pombalina” contrasta com o regime mais

¹¹⁶ Cfr. Portaria n.º 323/2013, de 23 de maio de 2013.

¹¹⁷ Cfr. Portaria n.º 740-DV/2012, de 19 de dezembro de 2012.

¹¹⁸ Cfr. artigo 29.º, n.º 1, do Aviso 7126/2011, de 3 de janeiro de 2011.

permissivo do quarteirão definido pela Rua do Instituto Virgílio Machado, Avenida Infante D. Henrique, Rua da Alfândega e Campo das Cebolas, quarteirão este que é abrangido pelo plano de pormenor de salvaguarda, mas que tem um regime de proteção menor relativamente ao conjunto “Lisboa Pombalina”.

Contudo, em abono da verdade, não podemos deixar de salientar que, no âmbito daquele plano de pormenor de salvaguarda, os imóveis individualmente classificados têm um regime mais restritivo, prevendo-se que as obras de demolição total ou parcial só podem ser autorizadas com prévia e expressa autorização da administração do património cultural competente¹¹⁹.

Ainda, assim, não nos parece que este nível de intensidade mais elevado nesta questão particular faça determinar que todo o regime de restrições dos prédios individualmente classificados seja mais agressivo e limitativo do direito de propriedade do que aquele que é aplicável aos prédios de classificação em conjunto. E sobretudo isto, será muito difícil apurar se este nível superior de intensidade das restrições é determinante para excluir estes prédios do regime da isenção, isto porque, conforme está previsto na lei¹²⁰, os prédios classificados como imóveis de interesse municipal, sejam qual for a sua categoria, podem sofrer níveis menos intensos de limitações, e não é por esse facto que alguém alguma vez pôs em causa a bondade da inserção destes prédios no âmbito das isenções no património cultural.

Este nosso entendimento, parece-nos, que é confirmado, designadamente, pelo já mencionado ofício¹²¹ da Direção Regional da Cultura do Norte, onde aquele organismo, relativamente a um prédio integrante do conjunto classificado de imóvel de interesse público, “Zona Histórica do Porto”, informa que “os prédios que integram a Zona Histórica do Porto, estão sujeitos ao regime de protecção dos bens culturais classificados (capítulo II da Lei 107/2001 de 08/09)”.

Ora, o capítulo II da LBPC diz respeito ao regime de proteção comum dos bens móveis e imóveis, o que significa que de acordo com a administração do património cultural aquele bem imóvel sofrerá o mesmo nível de limitações e restrições do que qualquer dos bens individualmente classificados.

Concomitantemente, também reconhecemos a pertinência da crítica de CASALTA NABAIS, onde o autor afirma que - relativamente aos conjuntos e sítios - poderemos estar

¹¹⁹ Cfr. artigo 29.º, n.º 2, do Aviso 7126/2011, de 3 de janeiro de 2011.

¹²⁰ Cfr. artigo 60.º, n.º 3, da LBPC.

¹²¹ Ofício n.º S-2014/920128, de 10 de fevereiro de 2014, da Direção Regional da Cultura do Norte.

“perante benefícios fiscais sem critério, já que deles acabariam por beneficiar proprietários de imóveis cuja acção em nada contribui para a proteção do património cultural”¹²².

Isto só acontecerá, e admitimos perfeitamente que aconteça, quando fazem parte integrante de conjuntos imóveis que não contribuam para a valorização cultural do conjunto, por exemplo, um prédio edificado no séc. XXI ou um prédio em ruína ou em estado de degradação.

Entendemos, a este propósito, que estas situações já estão assinaladas em grande parte das plantas das áreas de delimitação do conjunto, onde estão discriminados os prédios que podem ser objeto de demolição, pois são considerados edificações espúrias. Ora, apesar de reconhecermos a existência deste facto, a solução não nos parece que possa passar, simplesmente, pela exclusão de todos os prédios inseridos num conjunto, independentemente de serem ou não estruturas espúrias relativamente ao contexto. Parece-nos que neste caso, a opção (legislativa) deveria ser a exclusão destes prédios da isenção, o que não se relevaria de grande complexidade, na medida em que estão perfeitamente identificados nas plantas de delimitação, como é o caso “Conjunto da Foz Velha”.

Em suma, apesar de reconhecermos que a classificação de conjuntos traz alguns problemas de aplicabilidade das isenções de IMI e de IMT, parece-nos que não podemos diferenciar estes bens imóveis neles integrados relativamente aos imóveis que são individualmente classificados, em função do valor cultural e do nível de intensidade e gravidade das restrições, conforme é entendimento do ICOMOS e da administração do património cultural.

Assim, estando em causa prédios com indiscutível valor cultural e sujeitos a reconhecidas limitações ao direito de propriedade, parece-nos que solução diversa de lhes ser concedida as isenções de IMI e de IMT, previstas, respetivamente, nos artigos 44.º/1, al. n), do EBF e 6.º, al. g), do CIMT, consubstancia uma violação flagrante do princípio da igualdade (artigo 13.º, da Constituição), na medida em que se está a tributar de forma diferente realidades idênticas, conforme, também é o entendimento de NUNO SÁ GOMES, embora preconize uma solução diferente para compensar os proprietários – a indemnização, conforme já vimos.

No entanto, a este propósito, entendemos que o direito à indemnização que está previsto nos artigos 20.º, al. d), da LBPC e 71.º, do DL n.º 309/2009, de 23 de Outubro, não é o meio

¹²² Cfr. CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2.ª Edição, Almedina, 2010, p. 30.

adequado para compensar os proprietários dos prédios integrados em conjuntos pelos inerentes constrangimentos e limitações que sofrem no seu direito de propriedade, na medida em que esta indemnização tem como objetivo ressarcir os proprietários, quando do ato de classificação resultar uma proibição ou uma restrição grave à utilização dada habitualmente ao bem.

Ora, é preciso perceber, então o que é uma proibição ou uma restrição grave à utilização do bem. Encontramos um exemplo típico deste tipo de restrições, no acórdão de 07 de outubro de 2014, do 2.º juízo do contencioso administrativo, do TCAS, dado no processo n.º 06207/10, e que são as servidões administrativas *non aedificandi*. Muitas das restrições que impendem sobre os prédios classificados não atingem este nível de gravidade e de intensidade, pelo que na maior parte dos casos, o proprietário de um prédio integrante de um conjunto não será indemnizado, ao abrigo da Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, simplesmente porque as limitações resultantes da classificação não geram, sempre, um prejuízo concreto, grave e anormal, sendo que o que dizemos aqui é aplicável aos prédios individualmente classificados.

Pelo que, esta solução preconizada por NUNO SÁ GOMES não nos parece adequada a compensar os proprietários pelos constrangimentos e limitações resultantes do ato de classificação.

Dito isto, se o legislador mantiver o atual enquadramento legislativo, estaremos perante uma flagrante violação do princípio da igualdade, discriminando-se negativamente os proprietários dos prédios integrantes em classificações de conjunto. Não olvidamos que a concessão das isenções nos prédios de classificação coletiva possa trazer algumas dificuldades de aplicabilidade e levantar alguns problemas de justiça, no entanto, parece-nos injusto que os prédios integrados em conjuntos tenham evoluído de uma situação, em sede de impostos sobre o património, de tributação inexistente para uma tributação segundo o regime-regra. Tal como, reconheceu NUNO SÁ GOMES, estes prédios são sujeitos a restrições e limitações, pelo que há que compensar os proprietários por esta intrusão administrativa na sua esfera jurídica.

Até podemos conceber, apesar de não concordarmos, que as limitações nos prédios coletivamente classificados possam ter um nível de intensidade menor daquela que existe nos prédios individualmente classificados, no entanto, também não deixa de ser verdade que aqueles prédios têm constrangimentos administrativos que não existem sobre os prédios não classificados.

Uma possível solução poderia passar por aplicar a estes prédios uma redução de taxa de IMI, ao invés de se aplicar a mencionada isenção, mas, desde que essa opção legislativa, se revele minimamente efetiva. Isto porque, conforme vimos, já consta da lei a possibilidade de

os Municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, de fixarem uma redução até 50% da taxa de IMI a aplicar aos prédios classificados de interesse público, de valor municipal ou património cultural.

No entanto, parece-nos que deixar ao critério do titular da receita do imposto a opção de reduzir ou não a taxa não é uma forma adequada, nem sensata, nem eficaz de se promover a proteção e salvaguarda do património cultural, para além de criar mais situação de desigualdade, desta feita entre os proprietários de prédios integrantes de conjuntos classificados como imóvel de interesse público e de interesse municipal, em razão da sua localização geográfica. Da informação que conseguimos recolher, só o município de Lisboa deliberou e aprovou, até ao momento, uma redução de 30% da taxa de IMI¹²³, o que confirma justamente o que acabamos de dizer. Além do que, tendo em conta o nível de intensidade e gravidade das limitações, uma redução de taxa até 50%, parece-nos desproporcionada, sendo o sacrifício em muito superior à compensação atribuída.

Assim, mantendo o legislador a sua posição discriminatória, em relação às várias categorias de classificação, só uma solução deste género poderia compensar e mitigar as limitações ao direito de propriedade dos proprietários dos prédios classificados em conjunto.

¹²³ V. <http://www.am-lisboa.pt/documentos/1479376699W2pUR8wk6DI41RW5.pdf>, consult. em 12/Mai/2017.

Conclusão

Propusemo-nos, no âmbito deste trabalho, a aferir das diferenças de grau de intensidade e de gravidade das restrições de utilidade pública que impendem sobre os prédios individualmente classificados e sobre os prédios classificados em conjunto, de modo a perceber se se justifica a discriminação de tratamento fiscal entre eles.

Verificamos ao longo da nossa investigação e na própria elaboração do trabalho que o apuramento desta graduação nem sempre é fácil devido à heterogeneidade no modo e forma como se preveem essas restrições nos atos de classificação. Enquanto em alguns conjuntos estão especificadas as restrições que sobre eles impendem, noutros não. Deve-se este facto à circunstância de alguns atos de publicação ainda serem anteriores à legislação de desenvolvimento que impõe a especificação das restrições e a sua graduação, e de não ter havido ainda a preocupação do legislador em emitir novo ato administrativo, onde se especificassem essas restrições.

Este facto pode conduzir a alguma discricionariedade e casuística na aplicação das restrições sobre os prédios, implicando um tratamento desigual entre os proprietários.

No entanto, concluímos que o regime de proteção, e as inerentes restrições administrativas, dos prédios individualmente classificados e dos prédios classificados em conjunto, é fundamentalmente o mesmo, podendo haver algumas diferenças no nível de intensidade, mas não são determinantes para justificar a diferença de tratamento. Até porque esta diferença de tratamento não acontece entre os prédios individualmente classificados de interesse nacional, de interesse público e de interesse municipal, que tem naturalmente diferentes níveis de intensidade de proteção.

Assim, se os constrangimentos administrativos são essencialmente os mesmos, ou se são proporcionalmente os mesmos, não podemos discriminar os prédios em matéria de desagravamento fiscal, quando é justamente esta medida que promove a mitigação dos sacrifícios impostos ao direito de propriedade do particular.

Verificamos, também, que o regime de desagravamento fiscal no património cultural é incoerente e discriminatório, tratando em algumas circunstâncias situações iguais de forma diferente.

Não obstante, não olvidamos que a consideração particularmente das isenções de IMI nos vários conjuntos históricos implica uma substancial diminuição da receita fiscal dos Municípios, o que aumenta, necessariamente, a “velha” tensão entre o poder local e poder central.

No entanto, se queremos discriminar os prédios individualmente considerados dos prédios classificados em conjunto seria necessário que o legislador justificasse fundamentadamente essa opção, de modo a que não se ficasse com a impressão que a não concessão do benefício fiscal aos conjuntos de interesse público e de interesse municipal só se deve a razões fiscais, isto é, de arrecadação de receita. E tendo-se justificado essa opção legislativa, impor-se-ia que aos prédios classificados em conjunto, urbanos ou rurais, fosse concedido um desagravamento fiscal efetivo e proporcional aos sacrifícios que sobre eles recaem.

BIBLIOGRAFIA

ALVES CORREIA, Fernando (1996), “Propriedade de Bens Culturais – restrições de utilidade pública, expropriações e servidões administrativas”, em *Direito do Património Cultural*, INA.

BAPTISTA MACHADO, João (2006), *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina.

CAETANO, Marcelo (2013), *Manual de Direito Administrativo*, Vol. 2, Almedina, Coimbra.

CASALTA NABAIS, José (2006), “Considerações sobre o Quadro Jurídico do Património Cultural”, em *Direito do Património Cultural e Ambiental*, Actas do Colóquio realizado em Monserrate, a 7 de junho de 2005, Sintra, Cadernos do Património – série história & arte.

CASALTA NABAIS, José (2010), *Introdução ao Direito do Património Cultural*, 2.^a Edição, Almedina,

CASALTA NABAIS, José (2006), *Direito Fiscal*, 4.^a Edição, Almedina.

FREITAS DO AMARAL, Diogo (2006), *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, Almedina.

JOKILEHTO, Jukka (2005), *Definition of Cultural Heritage. References to Documents in History*, ICCROM Working Group Heritage and Society, s.n.

MARQUES RIBEIRO, Carla Maria (2012), *A Tutela Jurídico-Administrativa do Património Cultural, em especial os Museus*, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

MARTINS CLARO, João (2006), “Notas sobre o Regime Jurídico de Protecção dos Bens Culturais Imóveis”, em *Direito do Património Cultural e Ambiental*, Actas do Colóquio realizado em Monserrate, a 7 de junho de 2005, Sintra, Cadernos do Património – série história & arte.

MIRANDA, Jorge (1996), “O património cultural e a Constituição – tópicos”, em *Direito do Património Cultural*, INA.

PEREIRA DA COSTA (1991), António, *Servidões Administrativas – Outras Restrições de Utilidade Pública*, Porto.

PINTO COELHO, Luís (1956), *Lições de Introdução ao Estudo do Direito*, Edição Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.

PIRES, José Maria Fernandes (2015), *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.^a Edição, Almedina.

PORTO, Hugo Teles (2010), *Considerações em torno da salvaguarda dos conjuntos arquitetónicos*, em *RevCEDOUA*, n.º 26.

SÁ GOMES, Nuno (1991), *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, em *Cadernos de Ciência e técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa.

SÁ GOMES, Nuno (2006), *Os incentivos Fiscais na Tributação do Património Cultural*, em *Revista da FDUP*, ano 3.

SALDANHA SANCHEZ, José Luis (2002), *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a edição, Coimbra Editora.

SALDANHA SANCHEZ, José Luis (1996), *Direito fiscal e património cultural*, em *Direito do Património Cultural*, INA.

SÉRVULO CORREIA, José Manuel (1996), “Procedimento de Classificação de Bens Culturais”, em *Direito do Património Cultural*, INA.

SILVÉRIO MATEUS, Joaquim e Leonel CORVELO DE FREITAS (2005), *Os Impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto de Selo*, 1.ª Edição, Engifisco.

TAVARES DA SILVA, SUZANA (2006), *Reabilitação Urbana e Valorização do Património Cultural*, em Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. LXXXII.

TAVARES DA SILVA, SUZANA (2006), “Para Uma Nova Dinâmica Do Património Cultural: O Património Sustentável”, em *Direito do Património Cultural e Ambiental*, Actas do Colóquio realizado em Monserrate, a 7 de junho de 2005, Sintra.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim (1995), *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Limitada,