



TRIBUTAÇÃO URBANÍSTICA

MANUEL DAS NEVES PEREIRA

Doutorando e Mestre em Direito

Professor Adjunto na ESGHT - Universidade do Algarve

mpereira@ualg.pt

1. INTRODUÇÃO

Pretendemos, com o presente texto, apresentar um breve quadro sobre a tributação urbanística. Para tal, fazemos inicialmente o esclarecimento autónomo do primacial termo do assunto titulado, de modo a permitir esclarecer operativamente com que especialidade jurídica¹ cruzamos aqui a especialidade jurídico-tributária². Ou seja, começamos por circunscrever uma área jurídica de modo a poder referi-la na sua importância não só para a saudabilidade e transparência dos corredores negociais das actividades sobre imóveis, como para compreender para que interesses actua uma intenção e uma Administração jurídico-financeira – ou, dito de outro modo, delimitamos o objecto (jus-urbanismo), apontamos as finalidades (custos urbanísticos) e descrevemos criticamente as modalidades da obtenção e alocação de recursos financeiros tributários.

2. O DIREITO DO URBANISMO

O direito que especialmente se ocupa do urbanismo é um dinâmico subsistema normativo público, concernente à gestão ecologicamente harmónica do uso, ocupação e transformação física do território.

ESCLAREÇAMOS PELAS PARTES:

Dizemos subsistema jusnormativo, e não “conjunto de normas”, para sublinhar que:

A) Estamos face a um subconjunto de elementos jurídico-normativos com vocação de coerência e unidade de sentido. No direito positivo português, esta sistémica categorização jurídica tem explícita manifestação em diploma (único) de valor reforçado – a Lei de Bases da Política de Ordenamento do Território e de Urbanismo (LBOTU)³, ao apontar uma unificada política de ordenamento do território e urbanismo (art. 1º/1 da LBOTU), com definidos: objecto (art. 2º), princípios gerais (art. 5º), fins (art. 3º) e objectivos (art. 6º da mesma LBOTU), traduzidos em um modelo ao apontar uma unificada política de ordenamento do território e urbanismo (art. 1º/1 da

LBOTU), com definidos: objecto (art. 2º), princípios gerais (art. 5º), fins (art. 3º) e objectivos (art. 6º da mesma LBOTU), traduzidos em um modelo de organização espacial nacional [art. 9º/1 a) da LBOTU]. E tem, note-se, patente manifestação, na *wizardry* argumentativa sobre a fundamentação legal da indemnizabilidade, no referencial Acórdão do Tribunal Constitucional nº 329/99/T de 02-06-99. Assim como, tais essenciais coerência e unidade são subjacentes a uma orientação hermenêutica e dogmática concernente à gestão dos instrumentos urbanísticos segundo o princípio da concomitância (ou seja: para o tratamento de um caso urbanístico, não é apenas convocado, p. ex., o plano de pormenor, mas sim, articulada e simultaneamente, todos os planos substancial e territorialmente atinentes), e não segundo o princípio da sequenciação (ou seja: aplicação, num decisivo momento final, do plano especial, excludente dos planos mais gerais a mais do que o estrito âmbito da regulação especial).

B) Tais coerência e unidade são, conglomeradamente, um suposto e uma tarefa - parafraseando o formalista Stammler diríamos que quando se aplica uma regra urbanística, aplica-se toda a norma urbanística; ou: o direito é um solidário tecido, não estanquamente parcelável na cabal consideração de cada problema juridicamente relevante. Hodiernamente, é fenómeno comum nos ordenamentos jurídicos, mas que é singularmente acentuado no direito do urbanismo, pois este acolhe, interpenetra e faz com ele fundir outros normativos como o do ambiente (e, aqui, o tributário/financeiro - matizando-se assim como direito público económico) – e mesmo de outros ramos que não já especialidades do direito administrativo. Esta interpenetração é expressamente assumida pelo legislador da LBOTU, nomeando-a e titulando-a com a reunião do ordenamento do território ao urbanismo e assumindo-os quase como um só conjunto.



- C) Voltando às características primeiras do conjunto normativo enquanto sistema, diremos ainda, que a nossa perspectiva do subsistema jurídico-urbanístico, não acolhe uma outra vocação: a de completude, pois, ele é um subsistema aberto e imperfeito (*eternally under construction*). Esta sua permanente reconstrução é-lhe co-essencial; veja-se que o seu central, paradigmático, mais expressivo, instituto (o plano urbanístico) define-se em estado de quase permanente alterabilidade (com as limitações decorrentes da protecção de interesses colidentes como o da estabilidade do sistema e a protecção da confiança, as quais têm manifestação nas restrições integradas nos arts. 96º a 100º do RJIGT⁴). É o princípio do dinamismo do subsistema.
- D) As suas fontes são de heterogénea natureza. Estes seus elementos constituintes jurídico-normativos não são, apenas, disposições gerais mas concretas e normas regulamentares e legislativas (bem assim como institutos); mas também princípios jurídicos de direito administrativo e urbanístico; e, a mais deles, o subsistema regista no seu continente compreensivo de dever ser, uma específica atinência dialéctica com a dimensão fáctica (a realidade concorrente). Ou seja, e ainda, uma categoria destas fontes, formulada em planos urbanísticos, cria-se para se extinguir ao cumprir a temporariamente programada função intrínseca de conformação e transformação da realidade ecoespacial à qual concerne.
- E) Dentre estas fontes, as mais densa e directamente eficientes, são sobretudo de natureza infralegislativa (planos). E articulam-se horizontalmente por referência a instrumentos orientadores comuns; e compatibilizam-se verticalmente em hierarquias imperfeitas ou mesmo sobremodo em relações de quase-compatibilidade recíproca - *les rapports entre norme supérieur et norme subordonnée se sont affaiblis*, disse René Cristini.
- F) Mais diremos, que, sobretudo na respectiva execução concreta, será um subsistema “móvel”, ao diferirem as relevâncias tópicas de cada fonte em função de cada caso concreto. Assim, reportando-nos a uma caracterização geral do sistema jurídico (aberto, móvel, heterogéneo e cibernético – segundo a estruturação conceptual de Claus-Wilhelm Canaris, nas palavras de Menezes Cordeiro⁵ .

- G) Apesar de tudo isto (especialmente da natureza sobretudo operativa das suas mais paradigmáticas fontes), sublinhamos que a normação do urbanismo não é nem um bloco instrumental, nem jusmaterialmente neutro.

Entendemos o direito do urbanismo como subsistema jusnormativo público, para registar precipuamente o contexto jurídico-público da maturidade e da autonomia disciplinares do nosso direito do urbanismo, mas não autonomia como ramo de direito no ordenamento jurídico português – no qual, designadamente, o iter de codificação não se encontra assumido, pese embora a contribuição da LBOTU e do RJIGT para a sua fundação/construção em positivos específicos princípios gerais. Os termos deste entendimento sobrelevam mais a vocação de provisoriedade do seu acolhimento como parte especial do direito administrativo.

Por outro lado, a este nível conceptual e atendendo à lei, teremos que entender gestão do território, como definição e execução de política de solos e de urbanismo/ordenamento do território. Definição, através de fundamentada opção por directrizes e modelo estratégico de evolução/desenvolvimento integrado do uso do território – que segundo o direito positivo se devem inscrever no Programa Nacional da Política de Ordenamento do Território (PNPOT⁶). Execução, realizada através da interpretação do PNPOT e sua implementação e densificação através dos (demais) instrumentos de desenvolvimento territorial e dos de planeamento territorial (instrumentos estes que terão a sua específica gestão/execução através dos sistemas de execução admitidos e mediante a utilização dos instrumentos jurídicos legalmente propostos (cfr. o capítulo V da Lei dos Instrumentos de Gestão Territorial).

3. O DIREITO FISCAL DO URBANISMO

3.1. DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS À TRIBUTAÇÃO URBANÍSTICA

Liminarmente, cabe nesta apresentação sintética da configuração da fiscalidade do urbanismo em Portugal contextualizá-la no sistema fiscal português, especialmente no que tange ao cume da tendencial pirâmide hierárquico-normativa positiva.

Assim, relativamente ao que deve entender-se por sistema fiscal nesta sede, iniciemos sublinhando o normativo pertinente.

A matriz de princípios fundamentais informadores do actual sistema fiscal português, foi introduzida nesta III República, pela respectiva originária



Constituição de 2 de Abril de 1976. Com uma expressa intenção político-ideológica, o seu texto consagrou, na respectiva Parte II relativa à organização económica, um título atinente ao sistema financeiro e fiscal. Neste título V, inscreveu o artigo 106º (hoje 103º) com a epígrafe “Sistema fiscal”. Inscrevendo outro artigo (o seguinte 107º, hoje 104º) apenas sobre impostos, poderia o primeiro ter tido, e ter hoje, um objecto de grau intermédio de abrangência (ou seja: 101º - Sistema financeiro; 103º - Sistema tributário; 104º - Sistema fiscal). A originária denominação manteve-se ao longo das revisões, sem que por isso o nº 1 do mesmo artigo deixe já de possibilitar que tal epígrafe tenha um sentido lato, amplo, que melhor denominado seria seguindo a expressão “sistema tributário”, e assim reger, além dos impostos, as contribuições especiais, taxas e outras atípicas figuras – conforme harmónico e convergente sentido e alcance da introdução pela Lei Constitucional 1/89 de 8 de Julho, neste nº 1, da referência a “outros entes públicos além do Estado” (sem que descuremos com esta observação a utilidade e a sobrelegitimação, logo pelo princípio da proximidade da Administração aos administrados e pelo da eficiência da Administração) da defesa de um papel como assumido sujeito activo por parte das autarquias locais. Em conformidade ao sentido deste arrumo constitucional, a Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de Setembro, introduziu expressamente a submissão a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República dos regimes gerais quer da figura tributária consolidadamente distinta do imposto – a taxa –, quer das “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”. Também densificando este putativo sentido, e descendo na hierarquia da plurimodalidade legislativa, se deve entender o Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, estabelecendo e definindo os princípios gerais que sustentam o sistema jurídico-fiscal português. Assim, esta dispôs explícita e classificatoriamente, que os tributos podem ser: **a)** quanto à teleologia: fiscais e parafiscais; **b)** quanto aos sujeitos activos: estaduais, regionais e locais; **c)**, quanto à natureza jurídica, impostos (incluindo os aduaneiros e especiais) e outras espécies tributárias - designadamente taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

O nº 2 do mesmo artigo (106º na versão originária e 103º da redacção hoje vigente) explicita o princípio da legalidade impositiva, enunciando a necessidade de a norma legislativa determinar, para além

tipificação da incidência, todos os elementos necessários ao apuramento do *quantum* do imposto a pagar. E bem assim, o quadro das garantias dos administrados ou já contribuintes. O princípio da proibição da retroactividade impositiva é constitucionalmente consagrado no seguinte nº 3.

O artigo 104º do diploma fundamental acolhe os princípios fiscais fundamentais prioritários relativos aos impostos sobre o rendimento, o património e o consumo. A 1ª reforma fiscal da III República iniciou-se pela tributação que tange ao consumo, tendo avançado na vanguarda por razões também exógenas, de integração no espaço económico europeu. No que concerne aos rendimentos, desde a redacção originária se estabeleceu a opção pelo princípio da tributação global e integrada dos diversos tipos de rendimentos, recusando a tributação cedular ou mista; contudo tal tarefa viria a ser implementada só no ano anterior à segunda revisão constitucional, através dos passos da Reforma fiscal oitentista, segundo os Decretos-Lei nº 442-A/88 e 442-B/88, de 30 de Novembro. O princípio da tributação do rendimento empresarial segundo o rendimento real era, nessa hoje dita recuada conjuntura, uma bandeira alta votada à recusa do indiciarista e conglomerado regime do qual fazia parte a “contribuição industrial”. Sobre a tributação do património, a redacção original preocupava-se, político-ideologicamente, em conformar a susceptibilidade da transmissão *mortis causae* sobrelevando os frutos do trabalho. Com a última revisão, abandonou-se a redução da consideração constitucional da tributação do património à fiscalidade desencadeada por morte; alargando à tributação de qualquer património o objectivo da participação para a realização do princípio da igualdade entre os cidadãos - estranha norma programática que nada adianta nem sobreleva na especificidade da tributação do património!

Mas é nesta sede patrimonial, que os XIII e seguintes governos constitucionais investiram maiores esforços, embora se manifestem no exterior do órgão governamental como mutantes em função até da alteração dos titulares dos mesmos órgãos governamentais, e não, preponderantemente, das avaliações objectivas da validade intrínseca das propostas reformadoras. Lembremos que dizia em remoto 17 de Maio de 1996 o então Ministro das Finanças, na apresentação pública formal do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal:

“Como recordarão, a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal foi criada por



Resolução do Conselho de Ministros de 7 de Abril de 1994 e apresentou o Relatório final em 30 de Abril passado. De facto, a nossa reforma fiscal, inspirada pela intenção de executar o modelo constitucional e de adaptar o nosso sistema fiscal quer aos objectivos e critérios de modernidade, quer à harmonização no âmbito do processo de integração europeia, teve, sobretudo de valioso, o momento de instauração do IVA, por iniciativa do Ministro Ernâni Lopes em 1985, e a criação do IRS e do IRC em 1988 e 1989, por impulso do Ministro Miguel Cadilhe e com base nos trabalhos da Comissão da Reforma Fiscal presidida pelo Prof. Pitta e Cunha (.), e que, exigindo uma reavaliação e uma rearticulação constante, são pilares da primeira e da segunda fase da reforma fiscal. Todavia (...) são necessárias e estão agora em cima da mesa, na ordem do dia, com este excelente Relatório de peritos como base necessária de reflexão colectiva.(...) a reforma da tributação do património, com progressiva substituição da Sisa por soluções mais modernas e adequadas à situação económica actual, e naturalmente, porque a Sisa é um imposto autárquico, através da adequada participação de todos os interessados e em diálogo com as autarquias.”

Para a economia do tema que nos ocupa só chamaria à colação, além dos três artigos citados, o artigo 62º na garantia universal do direito à propriedade privada, e o artigo 65º. Este artigo, com o texto da última revisão, relaciona intimamente direitos fundamentais sociais e económicos polarizados no expresso binómio habitação e urbanismo para a optimização de um resultado bifronte e interconexo, expresso pelos direitos à optimização do ambiente e da qualidade de vida. A estreita relação entre direito do urbanismo e ambiente e o direito à habitação é uma manifestação indelével do padrão constitucional da função social da propriedade; pelo que, não poderão a fiscalidade do urbanismo e a do imobiliário propiciar fundamentos para a sua desvirtuação; ao invés, resulta da consagração constitucional a exigência de se constituírem motores normativos também essenciais para a realização eficiente daqueles direitos. E caso assim não se verifique, o subsidiário, frágil, pouco eficaz e insignificamente implementado controlo da inconstitucionalidade por omissão, mais motivos colherá para esta sua caracterização e adjectivação. Sem que daqui se depreenda que a inconstitucionalidade por acção não deixe de colher na apreciação da conformidade material de complexos de normas tributárias que, desde logo, se manifestem socialmente

injustos, ou que não contribuam para a igualdade entre os cidadãos, designadamente por uma tributação não função de capacidade contributiva ou repartição injusta dos rendimentos ou da riqueza.

Desçamos agora ao lugar sistemático próprio, a sede jurídica mais próxima de formação e manifestação prática do sistema tributário.

Liminarmente, é assim claro que um conjunto de leis reguladoras cada uma de um tributo, não é um sistema tributário, é quando muito um regime positivado de tributações; é disperso e tendencialmente contraditório, dificilmente aceitável quer por agentes da Administração Tributária, quer por contribuintes não votados à fraude e evasão fiscais.

A referida reforma fiscal oitentista, não se apresentou após uma lei de bases integradora dos princípios fundamentais do sistema fiscal, da organização tributária, dos poderes e deveres da administração tributária e dos deveres e das garantias gerais dos contribuintes.

Ora o escalão normativo imediatamente abaixo da Constituição e acima dos códigos dos diversos impostos, ou seja, o escalão normativo definidor e caracterizador do sistema tributário português, só foi criado com o XIII Governo Constitucional⁷.

Embora, pragmaticamente é certo, parcelando-se logo, ao produzir uma lei geral tributária apenas para os impostos, e deixando a lei geral das taxas e outras contribuições para um assim não globalizante diploma. Portanto, o nosso sistema tributário no sentido amplo desta expressão, não se apresenta integrado num único diploma, não tem realizada a concentração sintetizada dos princípios e das normas fundamentais tributárias, mas sim das relativas às imposições – segundo a fundada terminologia de Aníbal de Almeida.

Apesar desta quase compreensível opção legiferativa, a lei geral fiscal que temos, de facto contribui, como pretende, para o incremento da estabilidade e da segurança jurídica especialmente nas relações entre a Administração fiscal e os administrados-contribuintes, favorece a dogmática e a uniformização da interpretação e aplicação do direito tributário, de que dependem a realização do princípio da igualdade e a estabilidade e coerência eficientes do sistema fiscal. Como objectivos e princípios próprios, a denominada lei geral tributária elegeu expressamente para o sistema fiscal: “a estabilidade do sistema; a redução das desigualdades na sociedade portuguesa através da redistribuição da



carga fiscal; a simplificação, modernização e desburocratização da administração fiscal e aduaneira; a prossecução, com mais eficácia, da luta contra a evasão e fraude fiscais e aduaneiras; a promoção e desenvolvimento socioeconómico sustentável, em particular pela criação de condições favoráveis ao reforço da competitividade, ao crescimento económico e ao emprego e à consolidação e criação de empresas viáveis”.

Visando a optimização da realização destes objectivos, a lei geral fiscal define os princípios fundamentais da ordem jurídico-tributária recebendo em si a Constituição fiscal, sobretudo com os princípios supra apontados. Depois esclarece as normas de aplicação das leis tributárias no tempo e no espaço. No título II disciplina sobre a relação jurídica tributária e o seu iter. No título III estabelece um código especial do procedimento tributário tendo com norma de natureza geral e supletiva o Código do Procedimento Administrativo. No título IV regula os princípios fundamentais do direito processual tributário. O último título reúne os princípios gerais do direito sancionatório tributário.

Passemos agora da fiscalidade e tributação em geral para a tributação imobiliária, predial e urbanística, não sem antes apontar a razão da necessidade desta última - os custos ou despesas públicas que visa financiar.

3.2. DOS CUSTOS DO URBANISMO⁸

A execução destes instrumentos de gestão territorial através das operações de construção de edificações particulares não determina o início dos custos do urbanismo. É antes a gestão da concomitância e da sequência dos mesmos que centraliza conceptualmente a problemática dos custos do urbanismo; também por isto, definimos há pouco, amplamente, direito do urbanismo como direito da gestão do território.

Uma visão mais compreensiva do acabado de enunciar terá ainda que reconhecer a visão parcelar, ou redutora, que uma perspectiva apenas economicista encerra, pois há que inventariar custos culturais, custos sociais, custos ambientais, e, sem precisão taxionómica, obviamente os reportados custos económico-financeiros.

Contudo, em rigor, os institutos tributários só podem suprir contabilizadamente (real mas também presumidamente) os custos de essência pecuniária e quantificável. Compreendem custos fixos e variáveis com a Administração pública urbanística

central, desconcentrada e descentralizada (descendidas, conforme sobreclassifica em contexto tributário José Casalta Nabais⁹), compreendem custos de elaboração dos programas e planos, compreendem custos de aquisições e permutas prediais, compreendem um amplíssimo leque de custos de construção, manutenção e amortização de infra-estruturas – por isto, poderemos designá-los por custos de gestão do território.

Apesar disto, seguindo Jorge Carvalho, diríamos que é possível apontar duas linhas de arrumação de algum valor operativo: a) tratar parcelarmente tipos de despesas segundo a natureza dos bens (p. ex. terrenos e infra-estruturas); b) considerar as despesas segundo a escala ou dimensão geográfica das utilidades dos bens em causa.

Desta segunda linha de classificação de custos, pode seguir-se que os custos das infra-estruturas de âmbito supralocal tenderão a ser financiadas por impostos, excepto quando a individualização das utilidades em função dos utilizadores seja possível, permitindo assim o sinalagma essencial à taxa.

Já os custos das infra-estruturas de utilidade predominantemente local, em regra coincidentes com as previstas nos planos municipais, tenderão a prestar-se a financiamentos segundo o princípio do benefício. Assim, amplamente, tais custos são classificáveis como os necessários a:

- a) Gestão do território (elaboração e gestão de programas e planos e respectivos controlos);
- b) Aquisições de direitos prediais;
- c) Construção, manutenção e amortização de infra-estruturas ou bens urbanísticos - estes subclassificáveis em custos de âmbito supralocal » supridos por impostos (ou taxas, quando individualizáveis) e custos de âmbito local» supridos por taxas (princípio do benefício, ou também impostos caso este princípio e a sinalagmaticidade impositiva não se verifiquem).

3.3. AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

- 3.3.1.** Em geral, as receitas agrupar-se-ão em: a) transferências públicas; b) empréstimos; c) doações; d) preços por serviços e alienações onerosas de direitos prediais ou outros; e) taxas; f) impostos.

As duas últimas compõem as receitas tributárias típicas; consideremo-las.

À questão sobre se existe um sistema financeiro e fiscal do urbanismo, a resposta só pode ser o retorquir com a não pertinência da pergunta, pois a



diversidade e a transversalidade sectorial dos factos geradores dos custos, mais não permite que a sua enunciação – portanto bem longe da sua consideração disciplinar unitária e internamente coerente e harmónica, e muito menos contabilisticamente integrada.

Ora chegou o momento oportuno para sublinhar a distinção entre fiscalidade imobiliária e fiscalidade urbanística. Estamos próximos de Casalta Nabais logo ao distinguir entre fiscalidade imobiliária e urbanística.

Assim, em sentido amplo a fiscalidade imobiliária ou predial contém a urbanística; não distinguindo gaulesamente estas como o faz Nuno de Sá Gomes com referência ao direito francês¹⁰.

A tributação imobiliária em sentido restrito, é portanto a que exclui a tributação urbanística - uma vez que é a que tem por objecto manifestações de capacidade contributiva reveladas pela detenção ou transmissão de imóveis, desde que não directamente desencadeada por acções urbanísticas exteriores.

Cabem nesta fiscalidade as incidências sobre rendimentos prediais singulares ou colectivos: IRS e IRC sobre rendimentos prediais; o Imposto Municipal sobre Imóveis; o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis; e o Imposto de Selo (sobre as transmissões gratuitas e aquisições de direitos reais ou obrigacionais sobre imóveis ou sobre operações de crédito imobiliário, documentos selados, escrituras notariais e registos prediais).

Já a tributação urbanística é a que se apresenta como disciplina de conexão apenas entre direito do urbanismo e direito tributário.

3.3.2. A tributação urbanística é o sector disciplinar que tem por objecto ou a tributação de manifestação de capacidade contributiva ou a tributação de utilidade divisível (pessoalizável¹¹ e concretizável¹²), directamente desencadeadas por acção ou operação urbanística não custeada pelo utente ou sujeito passivo¹³.

As primeiras (manifestações de capacidade contributiva), em regra surpreendidas como mais-valias, são objecto de impostos; as segundas são objecto de taxas^{14 15}.

3.3.2.1. Relativamente à tributação geral das mais-valias urbanísticas, a mesma ocorre em sede de tributação global dos rendimentos (IRS e IRC), ou seja, segundo os regimes gerais de tributação

dos rendimentos. Em sede de IRS, e estando de fora do objecto as mais-valias integradas nas categorias relativas a rendimentos comerciais e industriais (C) e rendimentos agrícolas (D), cabe registar que a tributação das mais-valias urbanísticas se aplica a apenas 50% do seu montante¹⁶, enquanto em IRC também tal tributação geral ocorre¹⁷.

3.3.2.2. Relativamente à tributação especial das mais-valias (mais-valias objecto de regimes especiais de tributação) temos as designadas contribuições especiais ou tributos especiais. Contribuição ou tributo especial que no direito português é generalizadamente havido pela doutrina como imposto e não como *tertium genus* alguns equidistante dos impostos e das taxas; pese embora o facto, não despiciendo, de as contribuições ou tributos especiais que infra se apontam, e as demais a esta categoria subsumíveis, tributarem apenas os determinados ou determináveis titulares de direitos sobre bens imóveis (urbanisticamente relevantes) em virtude de serem apenas os mesmos (e não a generalidade dos contribuintes - nem sequer dos titulares imobiliários).

Compreendem-se como contribuições ou tributos especiais:

- A)** as contribuições de melhoria - prestações autoritariamente exigidas como contrapartida de excepcionais benefícios para particulares surgidos concomitante ou sequentemente à realização de uma actividade administrativa, como o é, decorrente da realização de uma significativa obra pública, o aumento do valor de mercado de um imóvel privado apreciado em mais-valia na sua venda;
- B)** as contribuições por maiores despesas - prestações autoritariamente exigidas para prover a custos excepcionais a suportar pela Administração Pública, como o é, decorrente do maior desgaste da via pública a circulação de determinados veículos - seja a antiga compensação exigida como imposto de camionagem.

Só na primeira categoria teremos exemplos em sede urbanística; enunciemo-los.

A tributação especial das mais-valias tem lugar através das designadas contribuições especiais por melhorias urbanísticas em vários tipos de casos: 1º - O encargo de mais-valia percebido pelo município, à taxa de 50% sobre o aumento considerável do valor dos prédios rústicos em virtude da



aprovação dos planos de urbanização ou de obras de urbanização. 2º - O encargo de mais-valia de terrenos da margem sul em virtude da construção da ponte sobre o Tejo. 3º - O encargo de mais-valia, percebido pelos institutos resultantes da extinção da JAE e dos institutos subsequentes, com a taxa de 50% sobre o aumento do valor dos prédios rústicos valorizados para construção urbana por construção de vias de comunicação. 4º - contribuições especiais por aumento do valor de prédios resultantes de demolições de edifícios possibilitadoras de construção da ponte Vasco da Gama, da EXPO 98 e das CREL e CRIL e CREP e CRIP¹⁸.

3.3.2.3. As mais relevantes taxas urbanísticas que se apresentam para financiar os custos decorrentes das operações urbanísticas particulares¹⁹ - custos da construção, manutenção e reforço das infra-estruturas e equipamentos municipais - são as controversas taxas pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas (TRIU)²⁰. Delas são sujeitos passivos os promotores de lotes ou de construções ou edificações urbanas. A frequente jurisprudência, *maxime* constitucional, e as também frequentes alterações legislativas dos regimes da urbanização, dos loteamentos e das construções e edificações urbanas²¹ têm potenciado o debate dos interesses urbanísticos, ambientais, paisagísticos, económicos públicos municipais e particulares empresariais e familiares, contudo tal sucede porque os mesmos se apresentam pertinentes e insubstituíveis, colocando-se sobretudo a questão na justiça relativa e na recolha pelos tributados dos benefícios correspondentes²² - poderão exigir a bilateralidade ou tal não é atingível satisfatoriamente nem sem sobretributação?²³

Segundo as teses mais abrangentes cabe ainda dentro da figura taxa uma outra complexa figura de relevo indelével para o urbanismo moderno. Trata-se das compensações urbanísticas que devem prestar os proprietários ou outros titulares de direitos reais sobre prédios a lotear, e destinadas a suportar espaços verdes públicos, equipamentos urbanísticos de utilização colectiva e infra-estruturas a integrar no domínio municipal. Mesmo que o prédio já esteja servido por tais infra-estruturas ou equipamentos, as cedências de terrenos são substituídas por compensações sob a forma de pagamentos em numerário ou noutra espécie que não predial, segundo o disposto no concernente regulamento municipal²⁴.

Existem ainda aquelas taxas urbanísticas que são exigidas pela actividade administrativa pública de

controlo prévio (e também algumas de controlo concomitante ou posterior) de actividades urbanísticas. Algumas de equívoca natureza enquanto taxas, especialmente quando a jusante de TRIU ou de compensações (desde logo quanto à sinalgmaticidade individualizavelmente exigível - e aqui o necessário confronto com o n.º 3 do art. 4º da Lei Geral Tributária²⁵) e conseqüentemente suscitando juízos de constitucionalidade face aos princípios da legalidade (reserva e precedência de lei), da proporcionalidade e capacidade contributiva; e ainda de conformidade a normas consagradoras de direitos fundamentais (*maxime* dos direitos à propriedade, à habitação, ao ambiente). Referimo-nos agora às taxas exigidas em virtude de autorizações ou de licenças para obras particulares, loteamentos e obras de urbanização. Aqui estamos face a contraprestações públicas ou não sentidas pelos administrados, ou onde o *Äquivalenzprinzip* se pretende ver realizado por uma actividade administrativa que é substancialmente apenas de controlo prévio de legalidade dos actos urbanísticos particulares já constituídos em direitos subjectivos²⁶, ou a estes conexas.

Miríades de taxas de selo, de saneamento, de autorização, de licença, de alvará (taxa pela concessão da licença de loteamento; taxa pela alteração do alvará; taxa pela prorrogação do prazo de execução de obras; taxa pela concessão de licença de obra nova; taxas por ampliações de obra; taxa pela concessão de licença de legalização; taxa pela concessão de licença de utilização; taxa pela licença de alteração de uso; taxa pela licença de construção de piscina; taxa pela concessão de licença de construção de muro de vedação; taxa pela concessão de licença de alteração da construção de muro de vedação) e ... outras "taxas".

4. CONCLUSÃO

Emerge com o novo edifício normativo urbanístico a necessidade de uma atenção constitucionalmente fundada sobre as modalidades de financiamento da gestão urbanística. Retomamos aqui, pois, os princípios lembrados no início desta redacção, mas retomamo-los em ponto superior do ciclo de argumentativo. Num ponto onde se devem combinar com os padrões de optimização da actividade administrativa expressos no artigo 266º do diploma fundamental.

Mas sobretudo queremos sublinhar o anacronismo e a sobretributação inconstitucional da tributação dos rendimentos dos bens imóveis (mesmo que apenas existam os bens e não rendimentos dos mes-



mos) e das operações sobre os mesmos votadas à realização do direito fundamental à habitação.

Designadamente, que a tributação urbanística e imobiliária portuguesa actual, é sempre dito ainda, bipolariza dois tipos de prédios: por um lado os terrenos urbanizáveis que não se urbanizam e as habitações não habitadas (novas ou não) e não arrendadas, cujas cargas tributárias tendem a ser irrisórias; e por outro lado os terrenos que cumprem a função de receber as construções e as habitações que cumprem a função social do arrendamento e que recebem a estranha medalha de um complexo de tributações, adicionando, IMT, IMI, impostos e taxas de mais-valias, taxas urbanísticas, e impostos sobre o rendimento (e a despesa, ainda que não nominadamente) sem presunção de despesas de manutenção ou conservação de bens que o deixam de ser se não forem objecto de actividades onerosas de manutenção e de conservação regular - quer ordinárias quer extraordinárias.

Constitui tarefa por concluir a realização da harmonização da tributação urbanística (ou, mais ainda, imobiliária, para mais compreensivamente se sistematizar aquela) nas suas diversas perspectivas: entre tributação geral e tributação especial das mais-valias; entre as diferentes tributações especiais das mais-valias; entre as tributações especiais das mais-valias e as taxas urbanísticas, entre tributação urbanística e tributação ambiental²⁷ urbanisticamente relevante; entre tributações e compensações urbanísticas - perequativas ou não. Contudo, além desta harmonização urbanística - que é subsistemática -, cabe subir em círculos maiores de harmonização sistemática, ou seja, para uma global harmonização tributária em critério constitucionalmente adequado: harmonização da tributação imobiliária; depois harmonização da tributação patrimonial compreendendo a mobiliária e a imobiliária, e, finalmente, a harmonização no sinteticamente superior círculo sistemático da tributação (do património com a do rendimento e a da despesa).

E constitui tarefa por concluir a realização da conformidade constitucional, com especial sensibilidade para o direito constitucional fundamental à habitação, das tributações urbanística, predial²⁸ e imobiliária²⁹, posta recorrentemente em causa em sede de controlo da constitucionalidade, que mesmo quando negativo se acompanha em regra de votos de vencido cujas consequências e pertinência de *lege ferenda* são inobnubiláveis e que não muito acrescentam à comparatística³⁰.

NOTAS

¹ Assumimos o Direito do Urbanismo como direito administrativo especial sem prejuízo das respectivas autonomias académica e disciplinar. Cfr. o nosso *Os PDM Algarvios. O Contexto: da lei ao PROTAL*, in Revista do CEDOUA, Ano III - 2. 00, 2000, pp. 39 e 49 e ss.

² Também o Direito Fiscal, apesar da sedimentação científica recheada de princípios e institutos específicos em segura arquitectura própria não parece poder deixar de continuar a considerar-se direito administrativo especial.

³ Lei nº 48/98, de 11 de Agosto.

⁴ Regime jurídico dos instrumentos de gestão territorial, aprovado pelo Decreto-Lei nº 380/99, de 22 de Setembro.

⁵ *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Lisboa, FCG, 1989, p. CXII e ss.

⁶ Cfr., *maxime*, arts. 1º, 9º, 20º e 35º da LBOTU. A inversão da força directiva deste programa face aos hierarquicamente inferiores instrumentos de gestão territorial estava posta em causa desde a sua previsão pela LBOTU, não sendo, portanto, essencialmente pertinentes as frequentes críticas sobre tal inversão, também porque a relação entre instrumentos de gestão territorial não é unimodal, nem é estritamente hierárquica, nem é univectorial, nem é estática - conforme atentaremos infra, alineadamente, no texto. Contudo, não deixa de haver clara pertinência da crítica à não elaboração do PNPO^T segundo, sequer, o previsto na LBOTU; cfr., já neste sentido, o nosso *Os PDM Algarvios. O Contexto: da lei ao PROTAL*, cit. p. 41 e ss.

⁷ É certo que teve pertinência o preâmbulo da Lei Geral Tributária lembrando em sua justificação que o Código de Processo Tributário, na esteira do Código de Processo das Contribuições e Impostos, veio a dispor genericamente, no título I, sobre as relações tributárias, especialmente as principais garantias dos contribuintes, mas continuou a fazer-se sentir a ausência dessa peça fundamental do sistema fiscal português - uma lei geral do sistema tributário. Acabou por editar-se uma lei geral do sistema fiscal - que não sobre as "relações tributárias".

⁸ Sobre o tratamento (ou antes a consideração) devidamente contextualizado em direito financeiro da fiscalidade do urbanismo, v. Fernando Alves Correia (Coordenador), *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, Coimbra, Almedina, 2002. Para recuada e significativa referência jurídica específica entre nós e com um delinear programático de reforma facilmente transponível para os nossos dias, v. Diogo Leite de Campos, "Fiscalidade do Urbanismo", in *Direito do Urbanismo*, (Coordenada por D. F. Amaral) Lisboa, INA, 1989, p. 455 e ss.

⁹ *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2003, p. 35 e sg.

¹⁰ Nuno de Sá Gomes, *Tributação do Património*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 52 e ss.

¹¹ Por identificação dos potenciais beneficiários.

¹² Admitindo-se que possa não se apresentar concretizada/realizada imediatamente, mas apta a ser realizável num futuro ainda oportuno para propiciar o benefício. Cfr. infra a referência ao debate sobre a teoria da taxa.

¹³ Cfr. Teixeira Ribeiro, "Noção jurídica de Taxa", in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 117, nº 3727, pp. 289 ss. Jorge Carvalho/ Fernanda P. Oliveira, *Breve Reflexão sobre Taxas Urbanísticas em Portugal*, Coimbra, CEFA, 1998.



14 Cfr. J.C. Vieira de Andrade, *Direito Administrativo e Fiscal*, policopiados, Coimbra, 1997, p. 7 e ss.; Aníbal de Almeida, *Estudos de Direito Tributário*, Coimbra Almedina, 11996, p. 63 e ss.; J. Casalta Nabais, “A Fiscalidade do Urbanismo: Impostos e Taxas”, in Fernando Alves Correia (Coordenador), *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, cit. p. 39 e ss.

15 Para a economia deste texto, fixamo-nos sumariamente nas figuras tributárias típicas, sem desenvolvimento destas nem das figuras que na teoria geral do direito fiscal ou do direito tributário, por elementar exigência doutrinal, são contradistinguidas - como em sede urbanística o são muito as contribuições especiais que também em adequada síntese referimos.

16 Diversamente dos 100% aplicados às comerciais industriais ou agrícolas. Cfr. arts. 43º/1 e 2, 10º a) e d) do CIRS.

17 As empresas são tributadas em sede de IRC (penalizadas por confronto com a tributação em sede de IRS) pelas suas mais-valias. sofrendo ainda os deveres tributários em operações imobiliárias sujeitas a IVA.

18 Cfr. José Casalta Nabais, ob e loc cit.; Fernando Alves Correia, *O Plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade*, Coimbra, Almedina, 1989; Nuno de Sá Gomes, “Alguns Aspectos Jurídicos e Económicos Controvertidos da Sobretributação Imobiliária no Sistema Fiscal Português”, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nº 386, p. 65 e ss.

19 Operações reguladas pelo o regime jurídico da urbanização e da edificação, aprovado pelo Decreto-Lei nº 555/99, de 4 de Julho. Este diploma, decretado ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei nº 110/99, de 3 de Agosto, reuniu no seu texto os dois dispersos diplomas por ele revogados (artigo nº 129º) que regulavam o regime jurídico do licenciamento municipal de loteamentos urbanos e obras de urbanização e o regime jurídico do licenciamento municipal de obras particulares das operações de loteamento de obras particulares. Foi suspenso pela Lei nº 13/2000, de 20 de Julho, e, após demorada e abrangente reponderação, foi, através da autorização legislativa concedida pela Lei de nº 30-A/2000, de 20 de Dezembro (que prorrogou a suspensão), derogado, alterado e republicado pelo Decreto-Lei nº 177/2001, de 4 de Junho. É, pois, o diploma que regula o regime português geral do licenciamento das operações urbanísticas – loteamento, urbanização, construção, edificação (actividade ou resultado de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação) demolição de edificação, e ainda a remodelação de terrenos.

20 Nos termos do artigo 19º alínea a) da Lei das Finanças Locais – Lei nº 42/98, de 6 de Agosto e do artigo 116º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação – Decreto-Lei nº 555/99, de 16 de Dezembro. A sua conceptualização destas tributações como modalidades de taxa é posta em causa por autores como Diogo Leite de Campos, Freitas do Amaral, Osvaldo Gomes, Nuno de Sá Gomes e pelo Supremo Tribunal Administrativo, defendendo ter natureza de imposto; enquanto Casalta Nabais, Aníbal de Almeida, Paz Ferreira e o Tribunal Constitucional a concebem como taxa. Cfr. José Casalta Nabais, ob. e loc. cit. p. 53. Entendemos que Benjamim Rodrigues, “Para uma Reforma do Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo em Portugal”, in: *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 187 e ss., defendendo que o desproporcionado distanciamento no tempo da contraprestação pública fere a natureza sinalagmática da taxa, não terá razão desde que, conforme acima indicámos, se verifique que a melhoria é a apta a ser realizável num futuro ainda oportuno para propiciar o benefício tributável ao titular do direito sobre o imóvel.

21 Sobre a fase legislativa que abriu o Direito do Urbanismo português cfr. Fernando Alves Correia, *As Grandes Linhas da Recente Reforma do Direito do Urbanismo Português*, Coimbra Almedina, 1993, passim.

22 Princípio do benefício ou um matizado princípio da capacidade contributiva a nível local? sintetizávamos num nosso paper em 1989 *Tributação Local - Uma Síntese de Fundamentos*, ed. da ESGHT - IPF, 1990, p. 26. V. por todos, K. Tipke, *Die Steuerechtsordnung*, Band II, 2. Aufl., Köln 2003, p. 951 ss.

23 Com notas doutrinárias, jurisprudenciais e administrativas normativas e não normativas de referência, que não cabem na economia do presente artigo, cfr. Jorge Carvalho/ Fernanda P. Oliveira, *Perequação, Taxas e Cedências*, Coimbra, Almedina, 2003, p. 74 e ss., e Nuno de Sá Gomes, *Tributação do Património*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 55 e ss e 62 e ss.

24 Jorge Carvalho/ Fernanda P. Oliveira, *Perequação, Taxas e Cedências*, cit., p. 85 e ss.

25 V. Nuno de Sá Gomes, *Tributação do Património*, cit. 59 e ss.,

26 V. o estudo de J. L. Saldanha Sanches / J. Tabor da Gama, “Taxas Municipais pela Ocupação do Subsolo”, *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 19-20, 2004, p. 5 ss., com liminar desenvolvimento sobre a fundamentação constitucional da contradistinção entre imposto e taxa, discussão sobre o actual estado da questão doutrinal, e adequada inserção bibliográfica portuguesa e estrangeira concernente, para a qual aqui também remetemos.

27 Cláudia Dias Soares, *O Imposto Ambiental*, Cadernos do CEDOUA, Coimbra, Almedina 2003, passim.

28 Cfr., em sede de tributação predial, o estudo de Diogo Leite de Campos, “Aplicação no Tempo da Taxa da Sisa/IMI”, in *Boletim da Ordem dos Advogados*, Nº 28, 2003.

29 Sobre a relação entre planeamento urbanístico e custos e receitas do mercado imobiliário v. João Manuel Carvalho, *Planeamento Urbanístico e Valor Imobiliário - As parcerias público-privado: teorias, metodologia, potencial*, Cascais, Príncipia, 2004, passim.

30 Revelada em Portugal com adequada contextualização no citado livro de Actas coordenado por Fernando Alves Correia; *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo*, Coimbra, Almedina, 2002, Angel M. Rexach, *O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo em Espanha*, p. 75 e ss.; Volkmar Gotz, *Finanzierung und Abgabenerhebung beim Stadteban in Deutschland*, p. 115 e ss.; Yves Jegouzo, *Le Système Financier et Fiscal de L'Amenagement en France*, p. 129 e ss; Ermínio Ferrari, *Le Système Financier et le Système Fiscal de L'Urbanisme en Italie*, p. 147 e ss. V. ainda por J. L. Saldanha Sanches / J. Tabor da Gama, *Taxas Municipais pela Ocupação do Subsolo*, loc. cit.