

Resumo: O presente artigo procura fazer o retrato da fiscalidade da floresta em Portugal. Analisam-se os principais instrumentos de planeamento e textos legais em matéria florestal, estuda-se o tratamento que cada imposto dedica à floresta e a receita fiscal que gera o sector da silvicultura, e fixam-se algumas propostas de intervenção legislativa dirigidas à protecção da floresta contra os incêndios.

Abstract: This article portrays the tax regime of the forest growing sector in Portugal. The author analyses the main tax laws and planning instruments applicable to the Portuguese forest and the tax revenues generated by forest growers. Some proposals are made regarding the use of tax instruments for the protection of forest against fire.

A Fiscalidade da Floresta Portuguesa

Sérgio Vasques*

SUMÁRIO: 1. Problemas Fiscais e Extrafiscais (a) A Lei de Bases e os instrumentos de planeamento florestal (b) O Fundo Florestal Permanente (c) Condicionantes de base 2. O Enquadramento Fiscal das Florestas (a) O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (b) O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (c) O imposto sobre o valor acrescentado (d) O imposto municipal sobre imóveis (e) O imposto municipal sobre as transmissões 3. Hipóteses de Trabalho (a) A questão do cadastro (b) O agravamento selectivo do IMI (c) A alteração do Estatuto dos Benefícios Fiscais (d) O desagravamento do IVA sobre as operações de limpeza da floresta 4. Pistas de Exploração (a) O imposto andaluz sobre terras infra-utilizadas (b) O imposto estremenho sobre solo não-edificado e construções em ruínas 5. Conclusões

1. Problemas Fiscais e Extrafiscais

O território continental português encontra-se coberto em cerca de 38% por espaços florestais, ocupando os terrenos arborizados uma área aproximada de 3,3 milhões de hectares, detidos em cerca de 92% por particulares.¹ Todos os anos uma parte significativa destas florestas é consumida pelo fogo, obra humana nalguns casos, obra da natureza noutros, mas sempre alimentados por uma gestão deficiente da propriedade florestal. Existe, com certeza, uma propriedade florestal de maior dimensão, gerida de forma empresarial, menos afectada pelos incêndios; e existe, a par desta, uma propriedade de pequena dimensão, gerida sem critérios empresariais, entregue a uma população residente envelhecida ou deixada ao abandono por proprietários absentistas, onde se concentra boa parte dos fogos. A distribuição da propriedade florestal no país é, de facto, profundamente assimétrica: se, num extremo da escala, 1% dos produtores ocupam 55% das áreas florestais, no outro extremo, 85% dos

* Especialista do Centro de Estudos Fiscais, Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa, svasques@mail.fd.ul.pt. O presente trabalho beneficiou largamente da colaboração de serviços vários da Direcção-Geral dos Impostos e da Direcção-Geral dos Recursos Florestais, que com paciência e simpatia esclareceram dúvidas e forneceram estatísticas. As opiniões que se exprimem no texto naturalmente que apenas podem ser imputadas a quem o subscreve.

¹ Comissão Europeia (2005) *Agriculture in the European Union: Statistical and Economic Information 2004*, quadro 4.22.1.1.; Comissão Europeia (2003) *Sustainable Forestry and the European Union: Initiatives of the European Commission*, 11.

produtores repartem 15% dessas áreas, prevalecendo o minifúndio no Centro e no Norte do país. A exploração de média e grande dimensão é, portanto, significativa na área que ocupa, mas convive com um universo de pequenos proprietários que torna difícil a concepção de uma política fiscal una e coerente para o sector: de entre um universo de cerca de 370 mil explorações florestais, cerca de 87% possui uma área entre 0,5 e 3 hectares.²

Para além da perda de vidas humanas, a destruição da floresta nacional pelo fogo gera custos económicos consideráveis — custos directos para o Estado, resultantes do combate aos incêndios, que se estimam superiores a 100 milhões de euros por ano, custos indirectos para a comunidade, resultantes da perda de um factor de produção económica e de um activo ambiental precioso, este último um problema tornado mais agudo por força dos compromissos relativos ao alargamento da área florestal assumidos pelo Estado português no âmbito do Protocolo de Quioto. A incúria na gestão das nossas florestas e a sua consequente destruição pelo fogo geram, portanto, prejuízos vultuosos que com alguma justiça devem ser suportados, ao menos em parte, por aqueles que lhes dão origem.³

Entre os especialistas tem-se discutido a adopção de medidas muito diversas no domínio penal, no domínio financeiro ou no domínio administrativo, tendo sido intensa a produção legislativa nos tempos mais recentes. Servem de exemplo a criação dos Fundos de Investimento Imobiliário Florestal, entre o universo dos fundos especiais de investimento imobiliário, tornada possível pelo Decreto-Lei nº13/2005, de 7 de Janeiro, e com os quais se pretende, através do mercado de valores mobiliários, mobilizar a poupança privada no sentido da criação de unidades de exploração florestal de maior dimensão e rentabilidade; ou a instituição das Zonas de Intervenção Florestal, áreas territoriais contínuas maioritariamente constituídas por espaços florestais, submetidas a um plano contra os incêndios e geridas por uma só entidade, feita por meio do Decreto-Lei nº127/2005, de 5 de Agosto, com as quais se pretende ladear o problema do minifúndio criando zonas de “condomínio”, sujeitas a uma gestão comum, ainda que de propriedade fragmentada.⁴

O agravamento recente dos incêndios florestais tem levado também à discussão de soluções de *natureza fiscal* com contornos e praticabilidade variada, propostas em certos casos pelos organismos da administração pública, sugeridas noutros casos pelas corporações do sector.

Compreende-se que assim seja, dado que o nosso ordenamento jurídico associa a fiscalidade à política agrícola e florestal em mais do que uma instância. Fá-lo, desde logo, a própria Constituição da República, mais amplamente ao determinar no seu art.66º, nº2, alínea h), sob a epígrafe de *ambiente e qualidade de vida*, que incumbe ao Estado assegurar que a política fiscal compatibilize o desenvolvimento com a protecção do ambiente e a qualidade de vida; de forma mais estreita,

² Fonte: Instituto Nacional de Estatística (1995) *A Floresta nas Explorações Agrícolas*; e Direcção-Geral dos Recursos Florestais, citado por Miguel Farrajota, “O Financiamento do Investimento na Floresta Portuguesa”, intervenção na *Conferência Internacional ‘Investir nas Florestas Portuguesas’*, Julho de 2005.

³ Como regista Dulce Lopes, sublinhando a multifuncionalidade da floresta como recurso económico e ambiental, entre outras funções ecológicas a floresta serve como “factor de regeneração do oxigénio, enquanto sumidouro ou fonte de fixação do carbono”, sendo nisso essencial à sobrevivência humana e das demais espécies, e serve ainda como “factor de filtragem das águas e da sua retenção no subsolo, de factor de controlo das alterações climáticas, impedindo, ainda, a erosão e fenómenos de desabamento ou deslizamento de terras” — Dulce Lopes, “Regime Jurídico Florestal: A Afirmção de um Recurso”, *Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente*, 2003, nº11, 61. O texto de Dulce Lopes proporciona um bom enquadramento dos instrumentos jurídicos, nacionais e internacionais, dirigidos à protecção da floresta, com tónica nos instrumentos de planeamento e ordenamento do território.

⁴ Quanto aos Fundos de Investimento Imobiliário Florestal, veja-se, além do art.25º do Decreto-Lei nº13/2005, em cujo nº3 se admite que a CMVM defina em regulamento que os imóveis detidos pelos fundos de investimento imobiliário correspondam a prédios rústicos ou mistos, bem como o Regulamento da CMVM nº1/2005, de 14 de Fevereiro.

determinando no seu art.95º, sob a epígrafe de *redimensionamento do minifúndio*, que o Estado promova o redimensionamento das unidades de exploração agrícola demasiado pequena através de medidas várias, “nomeadamente” através de “incentivos jurídicos, fiscais e creditícios” à sua integração estrutural ou meramente económica — referências breves mas importantes, por serem raros os casos em que o próprio legislador constituinte prevê a instrumentalização do imposto a finalidades diversas da angariação da receita.⁵ Sugerida pela Constituição da República a utilização do imposto no domínio da política agrícola, do ambiente e do ordenamento do território, viria o legislador ordinário a retomar o tema da fiscalidade nos principais diplomas e instrumentos de planeamento para o sector das florestas.

a) A Lei de Bases e os instrumentos de planeamento florestal

No domínio da legislação ordinária, vemos que a Lei de Bases da Política Florestal, a Lei nº33/96, de 17 de Agosto, associa os impostos ao ordenamento florestal, cometendo ao Estado, no seu art.8º, a função de dinamizar a constituição de explorações florestais com dimensão que possibilite ganhos de eficiência na sua gestão, “através de incentivos fiscais e financeiros ao agrupamento de explorações, ao emparcelamento de propriedades e à desincentivação do seu fraccionamento”. Determina-se por isso no art.19º da Lei de Bases que sejam objecto de “incentivos fiscais” as acções com vista a estimular o associativismo das explorações florestais, as acções de emparcelamento florestal, as acções tendentes a evitar o fraccionamento da propriedade florestal e o autofinanciamento do investimento florestal, nomeadamente no domínio da prevenção activa dos incêndios florestais.

O emprego da fiscalidade como instrumento de política florestal tem sido preconizado em vários instrumentos de planeamento adoptados desde a aprovação da Lei de Bases. Em nenhum outro é mais clara essa associação do que no *Plano de Desenvolvimento Sustentável da Floresta Portuguesa* aprovado por meio da Resolução do Conselho de Ministros nº27/99, de 8 de Abril, onde se dedica todo um capítulo aos incentivos fiscais, tomados como instrumentos privilegiados no combate à baixa rentabilidade das explorações florestais e na interiorização das exterioridades positivas geradas pela silvicultura. Assim, propunha-se no Plano de Desenvolvimento, em sede de IRC, a capitalização dos custos para o momento de ocorrência dos proveitos e a amortização e reintegração do investimento em povoamentos florestais por períodos superiores a 100 anos; em sede de IRS, a comunicabilidade das perdas resultantes da actividade florestal ao todo do rendimento tributável; em sede de Contribuição Autárquica, a exclusão das espécies plantadas do cômputo do valor tributável dos terrenos florestais,

5 O art.98º da Constituição de 1976, que na sua redacção originária deu origem ao actual art.95º, não previa o uso de instrumentos fiscais no redimensionamento do minifúndio, referindo-se tão só ao “recurso preferencial” à integração cooperativa das unidades de exploração e, “sempre que necessário”, ao seu emparcelamento ou arrendamento “por mediação do organismo coordenador da reforma agrária”. O Título IV da Parte II da Constituição de 1976, dedicado à *reforma agrária*, constituía seguramente um dos trechos da Constituição de 76 com carga ideológica mais pesada, reflectindo, não só a compreensão da reforma agrária como “instrumento fundamental para a construção de da sociedade socialista”, como se afirmava então no art.96º, mas também a realidade de um país que, nos anos setenta, continuava muito preso ainda à economia rural. Olhando ao texto de 76 vemos que, se o legislador constituinte impunha que a eliminação do latifúndio se fizesse pela expropriação, não previa, porém, que o combate ao minifúndio fosse feito pelo mesmo meio — em anotação ao art.98º observavam então Gomes Canotilho e Vital Moreira (Coimbra, 1980) *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 231, que “as medidas de redimensionamento das explorações agrícolas, mesmo quando impliquem transformação da estrutura fundiária (como acontece com o emparcelamento de prédios) terão de assentar na vontade dos pequenos e médios agricultores”. A raiz ideológica da Constituição de 1976 e a maior tolerância com que ela trata o problema do minifúndio explicam que mais tarde, na revisão constitucional de 1989, o *desagravamento fiscal* tenha ocorrido ao legislador como instrumento de redimensionamento do minifúndio mas que não se tenha feito idêntica referência ao *agravamento fiscal*.

passando o imposto a incidir apenas sobre o valor do terreno; em sede de IVA, a aplicação de taxa zero aos produtos da floresta; para além de benefícios fiscais associados ao auto-investimento para despesas de repovoamento realizados no período de dois anos após o corte e a criação de um regime similar aos dos incentivos fiscais às micro-empresas para o investimento florestal efectuado tanto por sociedades como por empresários individuais.

Algo mais contido neste domínio mostrar-se-ia o *Programa de Acção para o Sector Florestal*, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros nº64/2003, de 30 de Abril. Previa o Programa de Acção que fossem revistos os instrumentos jurídicos e fiscais “por forma a poderem promover o emparcelamento da propriedade florestal e desincentivar a sua fragmentação”, que fossem aliviados os custos que incidem sobre a actualização do registo predial rústico, sempre que tivesse por objectivo o investimento ou emparcelamento com objectivos florestais. Em matéria de impostos sobre os rendimentos, retomava-se a ideia da criação de regras de amortização e reintegração que permitissem levar em linha de conta a duração muito longa que por vezes revestem os ciclos produtivos das espécies florestais, com o retorno do capital a ocorrer em períodos que excedem facilmente duas, três ou mais décadas, sendo que no tocante às espécies nobres os ciclos produtivos se aproximam da centena de anos, uma especificidade que importaria reconhecer. Encontramos ainda no Programa de Acção uma sugestão frequente entre a indústria da madeira e da celulose, a da criação de um *estatuto fiscal* próprio sector, no qual se tivessem em conta as suas especificidades e se fixassem os benefícios de que se julgam merecedoras as empresas que o integram.

Mais recentemente, na sequência dos incêndios florestais que afectaram o país no ano de 2003, a Resolução do Conselho de Ministros nº178/2003, de 17 de Novembro, apontaria para a criação de um “enquadramento fiscal adequado ao desenvolvimento e defesa da floresta”, devendo para este fim ser empregues medidas como (i) a criação de incentivos similares aos concedidos às micro-empresas para o investimento florestal e para o investimento em infra-estruturas florestais; (ii) a instituição de um mecenato florestal a favor dos promotores da floresta de conservação; (iii) a capitalização dos custos com investimento florestal para o momento da realização dos proveitos; ou (iv) a penalização do fraccionamento e do abandono da propriedade florestal — sendo esta a primeira ocasião em que surge uma referência ao uso de *agravamentos fiscais* na prossecução de objectivos de ordenamento florestal.⁶

O *Plano Nacional de Defesa da Floresta contra Incêndios*, apresentado no final de 2005, não contempla, no seu relatório final, medidas de natureza fiscal. No *Relatório Intercalar* elaborado em Fevereiro de 2005 no âmbito dos trabalhos de preparação do plano encontra-se, no capítulo 2.3 do *diagnóstico*, uma análise sumária do quadro fiscal aplicável ao sector florestal, que se afirma ser “aplicado de forma genérica, como a qualquer outro sector, e sem atender à evidente diferenciação regional da exploração e propriedade florestal”, favorecendo assim “os proprietários e produtores inactivos, que se movimentam na economia paralela”.

Mesmo neste diagnóstico mostra-se, porém, maior cautela que nos instrumentos de planeamento anteriores, não se avançando propostas técnicas concretas na matéria. Formulam-se, em vez disso, algumas linhas de acção, sustentando-se que as políticas fiscais e financeiras devem “estimular formas

⁶ Também a Resolução da Assembleia da República nº19/2004, de 16 de Fevereiro, recomenda ao Governo que adopte um conjunto de medidas, designadamente fiscais, para incentivar o associativismo florestal.

organizativas operacionais no terreno, que contrariem o abandono agrícola e florestal, penalizando quem não produz correctamente ou quem tem o seu património abandonado ou mal gerido”, sublinhando-se o efeito perverso das regras de avaliação dos prédios rústicos no contexto do IMI, “onerando mais quem explora a propriedade do que os inactivos”, insistindo-se na necessidade de “repensar de forma global o quadro fiscal e financeiro da floresta, de modo a fazer renascer a poupança florestal, incentivar as actividades ligadas aos espaços florestais e estimular o investimento e a reorganização do sector”. Acolhe-se uma das sugestões mais frequentes dos operadores económicos do sector florestal, propondo-se a adopção de “regras de valorização das externalidades positivas da floresta (biodiversidade, fixação de carbono, etc), traduzindo-as em valorações fiscais ou financeiras e creditação dessas mais-valias para o proprietário”.

b) O Fundo Florestal Permanente

Antes de avançarmos, importa ainda registar um mecanismo financeiro importante de que é beneficiário o sector florestal, o do Fundo Florestal Permanente.

A Lei de Bases da Política Florestal, aprovada em 1996, previa no seu art.18º a constituição de um *fundo permanente* destinado a apoiar medidas de fomento, a financiar projectos de rearboreização, a ressarcir os proprietários de ecossistemas sensíveis por medidas restritivas que lhes sejam impostas, a financiar acções de investigação e, bem assim, à instituição de um sistema bonificado de crédito florestal. Em 1999, o *Plano de Desenvolvimento Sustentável da Floresta Portuguesa*, ao qual já fizemos referência, sugeriria que o seu financiamento fosse feito pela via fiscal, justificando a solução com os argumentos da tributação correctiva ou pigouviana:

“Produzindo a floresta um conjunto de bens de que toda a sociedade beneficia – fixação de carbono; regularização do ciclo hidrológico; contenção dos fenómenos erosivos; contribuição para as amenidades climáticas; paisagem e outras – convém ter presente que há agentes económicos cuja actividade tem um efeito negativo sobre aqueles bens. Em termos económicos diríamos que estes agentes consomem uma maior quantidade daqueles bens que a maioria dos cidadãos. Deveriam, pois, pagar mais pela sua utilização. Este raciocínio leva a propor que a principal fonte de financiamento do fundo seja proveniente dos montantes que entregam ao Estado a título de impostos ou taxas. Assim, o financiamento do Fundo seria obtido com parte das receitas fiscais provenientes de: - Imposto sobre os produtos petrolíferos; - Imposto automóvel; - Outros impostos e taxas da área do ambiente.”

Neste sentido, a Resolução do Conselho de Ministros nº178/2003, de 17 de Novembro, determinaria, entre outras medidas relativas ao sector, que fosse constituído o Fundo Florestal Permanente, a financiar pelo rendimento das matas públicas e comunitárias, pelo produto de coimas aplicadas na transgressão da legislação florestal e por “uma imposição fiscal, em termos a definir, sobre o consumo dos produtos petrolíferos” (nº3). Pretendia-se, assim, fazer com que os automobilistas contribuíssem para a preservação das florestas nacionais, cuja contribuição é decisiva, afirma-se, “para a conservação da natureza e para o equilíbrio do ambiente, designadamente em matéria de promoção da biodiversidade, de defesa contra a erosão, de correcção dos regimes hídricos e de qualidade do ar e da água”.

Com o Decreto-Lei nº63/2004, de 22 de Março, seria enfim instituído o Fundo Florestal Permanente, um fundo desprovido de personalidade jurídica e operando junto do Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP), cuja intervenção se centra na atribuição de apoios financeiros nas áreas do ordenamento e gestão florestal, da prevenção de incêndios e respectivas infra-estruturas, da arborização e rearborização com espécies florestais, da reestruturação fundiária, emparcelamento e aquisição de terra, dos seguros florestais, das acções específicas de investigação aplicada, e dos sistemas de certificação de gestão e dos produtos florestais. Como principal receita do fundo, estabelece-se o produto dos impostos ou taxas que lhe sejam consignados por lei, “designadamente o produto de uma percentagem do imposto que incide sobre o consumo dos produtos petrolíferos e energéticos, a definir por lei”.⁷

É assim que a Lei do Orçamento do Estado para 2004 — a Lei nº107-B/2003, de 31 de Dezembro — determina no seu art.38º a instituição de um *adicional* às taxas do *imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos*, incidente apenas sobre a gasolina, no montante de 0,5 cêntimos por litro, e sobre o gasóleo, no montante de 0,25 cêntimos por litro, que constitui receita própria do Fundo Florestal Permanente, até ao limite de 30 milhões de euros anuais. O adicional seria integrado nas taxas do ISP por meio da Portaria nº149-A/2004, de 12 de Fevereiro, passando então a ser cobrado juntamente com aquele imposto. Olhando aos desenvolvimentos da proposta do Orçamento do Estado para 2006 constata-se que o adicional constitui a principal e quase exclusiva fonte de financiamento do Fundo Florestal Permanente, encontrando-se estimada a sua receita em 27,6 milhões de euros, com a qual se pretende fazer face a um orçamento da despesa em que são predominantes as transferências para municípios, instituições sem fins lucrativos, empresários em nome individual e sociedades privadas, num montante aproximado de 17 milhões de euros.⁸

Sem dúvida que, alimentado por meio do adicional, o Fundo Florestal Permanente possui grandes potencialidades como instrumento de intervenção no sector, havendo agora que saber orientar de forma certa e eficaz os recursos que nele se recolhem. O redimensionamento do minifúndio e a prevenção dos fogos florestais são duas áreas onde esta injeção de meios se pode revelar proveitosa e servir a ultrapassar estrangulamentos que os impostos, por si sós, não são capazes de remover.

⁷ Sobre o tema, veja-se o nosso “O Adicional para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Protecção Ambiental”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 2003, nº411/412, 61-88. A criação de fundos autónomos ligados ao ambiente e alimentados por receitas consignadas, tem vindo a alargar-se em Portugal nos últimos tempos. Assim, a Lei-Quadro das Contra-Ordenações Ambientais aprovada pela Assembleia da República em Janeiro de 2006 prevê a constituição de um fundo não personalizado, o *Fundo de Intervenção Ambiental*, destinado a reparar danos resultantes de actividades lesivas para o ambiente, designadamente quando os infractores não possam ressarcir esses danos em tempo útil, e alimentado, no essencial, por 50% das receitas das coimas aplicadas com base na Lei-Quadro; mais recentemente foi aprovado em Conselho de Ministros diploma instituindo o *Fundo Português do Carbono*, destinado a financiar medidas que facilitem o cumprimento dos compromissos do Estado Português no âmbito do Protocolo de Quioto, fundo já previsto no âmbito da Resolução do Conselho de Ministro nº53/2005, de 3 de Março, que aprovou o Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão; e o Decreto-Lei nº160/2005, de 21 de Setembro, prevê a constituição de um *Fundo de Compensação*, destinado a suportar os danos de natureza económica eventualmente causados pela contaminação accidental do cultivo de variedades geneticamente modificadas, a ser financiado pelos produtores e entidades privadas envolvidas no respectivo processo produtivo.

⁸ Os dados que citamos podem ser encontrados nas páginas relativas à proposta orçamental para 2006 do site da Direcção-Geral do Orçamento, www.dgo.pt. Uma vez que o Fundo Florestal Permanente não possui personalidade jurídica, o seu orçamento integra o orçamento privativo do IFADAP, que figura entre os serviços e fundos autónomos na dependência do Ministério da Agricultura, Desenvolvimento Rural e Pescas. Além do adicional, a única outra receita que o Fundo possui são transferências do Estado, que para 2006 se cifram no valor insignificante de 80.000 euros.

c) Condicionantes de base

Com o presente texto não se pretende passar em revista o sortido das propostas que têm sido formuladas no sentido de empregar o sistema tributário como estímulo à gestão racional das florestas, nem aferir da viabilidade de todas e cada uma delas. A verdade obriga a dizer que a generalidade dos diplomas legais e dos instrumentos de planeamento aprovados nos últimos anos mostra uma *confiança excessiva* nas virtualidades ordenadoras do imposto e revela uma *filtragem deficiente* das propostas apresentadas pela fileira florestal — problemas comuns, de resto, em muitas outras áreas de intervenção económica e social. A preferência dada ao *benefício face à penalização* fiscal, a *falta de quantificação* da receita cessante que resultaria de tais incentivos e a tendência à reivindicação de um *estatuto de privilégio* para a floresta de que outros sectores económicos não são menos merecedores têm acabado por prejudicar a mobilização do sistema tributário para a política florestal. Explica-se, assim, que as propostas fiscais constantes dos diferentes instrumentos de planeamento do sector florestal aprovados nos últimos anos não tenham tido verdadeira concretização.

Sem descer à análise do pormenor técnico, parece-nos que seria útil que na elaboração destes e de outros instrumentos de planeamento se subordinassem as medidas em matéria tributária a uma regra de *neutralidade orçamental*, fazendo corresponder a todas as propostas de benefícios fiscais outras tantas propostas de agravamento capazes de compensar a receita cessante — e que uma tal metodologia fosse exigida das associações do sector sempre que estas pretendam discutir ou formular propostas desta natureza. Parece-nos útil também que as autoridades públicas envolvidas na elaboração destes instrumentos de planeamento resistam à tentação de propor *alterações fiscais demasiado abrangentes*, tocando de forma irrealista em todos os impostos que oneram a floresta, e que em vez disso concentrassem os seus esforços, de forma selectiva e criteriosa, nas medidas que se mostram verdadeiramente essenciais à reestruturação do sector. Enfim, importa também que no planeamento para o sector se proponham medidas que se dirijam aos *pequenos e médios proprietários e silvicultores* — esses que requerem maior atenção e estão associados mais de perto aos problemas da floresta portuguesa — fugindo à mera reprodução das propostas formuladas pelos grandes produtores já integrados no sector transformador, que sempre têm maior facilidade em sensibilizar as autoridades para as soluções fiscais que lhes aproveitam.

A questão que se coloca neste texto não é, portanto, a de saber qual a composição que deve ter um *estatuto fiscal das florestas* mas simplesmente a passar em revista o actual enquadramento fiscal que a floresta tem e tentar isolar duas ou três medidas-chave que possam prefigurar talvez as linhas de acção para uma política extrafiscal coerente neste domínio.

Ainda que se delimite deste modo a questão, as dificuldades que ela apresenta são grandes e resultam de um factor fundamental: a circunstância de a pequena propriedade agrícola e florestal, essa propriedade onde importa intervir com maior urgência, se encontrar largamente à margem do sistema fiscal.

Com efeito, *a lei fiscal portuguesa sempre tratou a propriedade rústica com grande brandura, seja por razões de ordem política, seja por razões de ordem prática*. Por um lado, a população rural que se dedica à agricultura ou silvicultura de pequena escala sempre constituiu um grupo social especialmente carente, empregando-se o desagravamento fiscal menos como instrumento de política agrícola do que como instrumento de transferência de rendimentos. Por outro lado, sempre se teve consciência de que a tributação da pequena propriedade agrícola, dos seus rendimentos e da sua produção traria “para

dentro do sistema” um número imenso de pequenos contribuintes, impondo à administração fiscal um esforço muito considerável, sem a certeza de em retorno se obter um encaixe tributário significativo.⁹

Este regime de favor fiscal em que tem vivido a agricultura não se veio a alterar com a transformação da sociedade e da economia portuguesa operada no último meio-século. Na verdade, agora que a agricultura possui um peso reduzido no produto interno bruto português e na força de trabalho nacional, o custo de a manter à margem do sistema fiscal é seguramente menor do que o era nos anos 50 ou 60, quando a agricultura representava ainda cerca de um quinto do PIB e ocupava mais de um terço da nossa população activa. Sem dúvida que uma das razões pelas quais o legislador fiscal continua a ignorar a propriedade agrícola e os seus rendimentos e pela qual se tem adiado a reforma cadastral essencial à sua tributação efectiva reside na certeza de que o que assim se perde é cada vez menos importante.¹⁰

A marginalização fiscal da pequena propriedade rural produz, no entanto, o efeito perverso de tornar o imposto ineficaz na concretização de políticas relativas ao ambiente e ao ordenamento do território.

Porque o sistema fiscal só toca o pequeno proprietário rural muito superficialmente, este torna-se insensível aos agravamentos e desagravamentos de imposto que se poderiam de outro modo empregar para orientar o seu comportamento. Na verdade, em sociedades fortemente urbanizadas como aquelas em que vivemos e em economias em que os serviços predominam largamente sobre a indústria, e a indústria sobre o sector primário, é pequena a receita que se pode esperar hoje da tributação da propriedade agrícola e dos seus rendimentos — pequena, ao menos, à escala da administração central. Tão importante quanto a angariação da receita, e por vezes mais importante do que ela, a razão para trazer a propriedade rústica para dentro do sistema fiscal está hoje em dia na prossecução de *políticas extrafiscais* ligadas ao ambiente e ao ordenamento do território.

A renúncia da *fiscalidade* portuguesa relativamente à tributação efectiva da terra e dos seus rendimentos pode, portanto, ser indiferente ou tolerável ao erário público, não o é, porém, do ponto de vista dessa *extrafiscalidade* que cada vez mais nos interessa como sociedade.¹¹

A discussão de medidas de precisão como aquelas a que olhamos neste texto faz-se, portanto, sobre um pano de fundo cheio de dificuldades. A ineficácia e distanciamento do sistema fiscal face à propriedade

⁹ No preâmbulo do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, aprovado por meio do Decreto-Lei nº45.104, de 1 de Julho de 1963, afirmava o legislador: “Continuando a tradição e obedecendo às conveniências práticas, reúnem-se num mesmo código as disposições tributárias respeitantes aos rendimentos dos prédios rústicos e dos prédios urbanos. E desde já deve dizer-se que, quanto aos primeiros, foi sempre com olhos atentos à situação e perspectivas da agricultura que se reformou a legislação em vigor. Não se esqueceu, na verdade, que muitas das nossas terras pensosamente sustentam os proprietários que as trabalham, como não se esqueceu que a lavoura encontra hoje uma crise da falta de braços, aliciados por salários mais altos de outros sectores, e se encontra, portanto, na fase de transição para maiores níveis de produtividade, os quais não poderão ser atingidos sem sacrifícios nem vítimas. Pôs-se, por isso, particular empenho em conseguir que da reforma só resultem encargos comedidos, e até bastante comedidos, para a agricultura”.

¹⁰ Sobre o tema da estrutura fundiária e da evolução da agricultura nacional, textos do maior interesse no domínio fiscal, vejam-se, muito recentemente, os contributos de Hélder Fonseca, “A Ocupação da Terra”, de Conceição Andrade Martins, “A Agricultura”, em Pedro Lains/Álvaro Ferreira da Silva, org. (Lisboa, 2005) *História Económica de Portugal*, vol.II (O Século XIX), 83-118, e 219-255, bem como o contributo de Fernando Brito Soares, “A Agricultura”, no mesmo trabalho colectivo, vol.III (O Século XX), 157-183.

¹¹ Depois de passar em revista a evolução e declínio da agricultura portuguesa ao longo do século vinte, Fernando Brito Soares (2005) conclui que, fora um ou outro subsector muito particulares, os estrangulamentos resultantes da estrutura fundiária e do tecido empresarial dificilmente permitem que a agricultura nacional seja competitiva, encontrando-se a sua justificação económica, e a justificação para o seu apoio público, cada vez mais nas exterioridades positivas que dela resultam, como sejam a preservação do ambiente, da paisagem, do tecido social rural e da criação de actividades de lazer que lhes estão associadas — “e muito disto pode passar pela reconversão do sector agrícola em florestal”.

rústica limita fortemente o leque de instrumentos de que nos podemos servir na orientação das práticas dos pequenos proprietários e produtores florestais, deixando tão pouco espaço para o incentivo quanto para a penalização. Com certeza que a questão se coloca de forma diversa quanto à propriedade florestal de maior dimensão, essa que se encontra associada de perto à indústria transformadora portuguesa, responsável por boa parte das nossas exportações, competitiva no plano internacional, geradora de receita tributária importante. O que sucede, porém, é que onde os problemas extrafiscais do ordenamento do território e da prevenção dos incêndios se colocam com maior gravidade não é nesse conjunto de operadores de maior dimensão mas no sem-número de pequenos proprietários de áreas florestais que as deixam ao abandono ou que delas fazem uma exploração de baixa rentabilidade.¹²

2. O Enquadramento Fiscal das Florestas

a) O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

No que respeita ao IRS, importa, antes do mais, lembrar que a aplicação do imposto aos rendimentos decorrentes de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias foi sujeita logo pelo Decreto-Lei nº442-A/88, de 30 de Novembro, o diploma que aprova o Código do IRS, a um regime transitório que determinava a sua sujeição apenas parcial a imposto. Na última redacção que lhe foi dada ao ano 2000, o art.4º deste diploma determinaria que, para efeitos de IRS, fossem apenas considerados 60% dos rendimentos no ano de 2001, 70% em 2002, 80% em 2003 e 90% em 2004, querendo isto dizer que só a partir do ano de 2005 ficaram os rendimentos da agricultura, silvicultura e pecuária inteiramente sujeitos a IRS, como sucede com a generalidade dos rendimentos das pessoas singulares.

Repare-se, porém, que o esgotamento deste regime transitório para os rendimentos resultantes da agricultura, silvicultura e pecuária não significou que passassem a sofrer efectivamente o imposto. Com efeito, o art.3º, nº4, do Código do IRS determina que fiquem inteiramente excluídos de tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente ou somados aos rendimentos brutos de qualquer outra categoria que o contribuinte aufera e que devam ser englobados, não exceda por agregado familiar cinco vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, o que corresponde a um total de € 27.013 a valores de 2006. O agricultor beneficia, deste modo, de um *mínimo de existência* mais elevado que aquele que o art.70º prevê para o comum dos contribuintes: a título de comparação, diga-se que o contribuinte que aufera rendimentos brutos do trabalho dependente que montem a € 27.013 acaba por suportar IRS à taxa marginal de 34% sendo solteiro, ou de 23,5% sendo casado.

Quando os agricultores ultrapassem este mínimo de existência especial e fiquem efectivamente sujeitos a tributação, podem eles ficar integrados no regime simplificado de tributação ou no regime de contabilidade organizada.

Os agricultores de maior dimensão tenderão a integrar o *regime de contabilidade organizada*, querendo isso dizer, no essencial, que o seu rendimento tributável se determina por aplicação das regras do Código do IRC, ainda que esse rendimento fique depois sujeito às taxas do IRS. O Código do IRS estabelece, ainda assim, uma ou outras regras próprias de determinação do rendimento tributável

¹² Neste sentido, veja-se a Resolução do Conselho de Ministros nº58/2005, de 8 de Março.

que relevam à actividade silvícola. O art.34º fixa uma regra específica para a dedução dos custos das *explorações silvícolas plurianuais*, determinando que os encargos suportados ao longo do ciclo de produção são dedutíveis em percentagem equivalente à percentagem que a extracção efectuada no exercício represente na produção total, posto que ainda não tenham sido considerados em exercício anterior, e devendo-se então proceder à sua actualização de acordo com a desvalorização monetária — esta, uma regra reproduzida pelo nº6 do art.18º do Código do IRC.¹³ O art.35º determina que nas actividades agrícolas possa sempre empregar-se na determinação do valor das existências o critério do preço de venda deduzido da margem normal de lucro, permitindo que agricultores e silvicultores se sirvam livremente do critério valorimétrico que o art.25º, nº4, do Código do IRC reserva a situações excepcionais. O art.35º-A determina que os subsídios à exploração atribuídos no âmbito das actividades silvícolas, pagos numa só prestação, sob a forma de prémios pelo abandono da actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos, e na parte em que excedam custos ou perdas, podem ser incluídos no lucro tributável em fracções iguais durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Os pequenos agricultores — quando não operem inteiramente à margem da lei fiscal, em economia paralela, como sucederá em boa parte dos casos — tenderão a integrar o *regime simplificado*, que, nos termos do art.28º, nº2, a) do Código do IRS, se aplica sempre que o volume das suas vendas não ultrapasse os € 149.739 e não optem pela contabilidade organizada ou não sejam obrigados a possuí-la.¹⁴

A aplicação do regime simplificado do IRS traduz-se, neste caso concreto, em considerar rendimento tributável apenas 20% do valor das vendas da produção agrícola, constituindo os restantes 80% uma dedução padronizada que se presume corresponder às despesas necessárias à angariação do rendimento, ficando o contribuinte dispensado de comprovar os custos que efectivamente suportou. Dito de outro modo, o agricultor ou silvicultor que realize vendas de € 100.000 será tributado apenas sobre € 20.000 o que, sendo o contribuinte casado, originará uma colecta de € 3.100 à qual se farão ainda as costumeiras deduções.

13 A norma não é de leitura fácil, nem o seu enquadramento sistemático no Código do IRS é o mais feliz, tendo-se por isso esclarecido o seu modo de aplicação pelo Ofício Circulado nº20/91, de 19 de Agosto de 1991. O que esteve na origem da norma foi um problema de aplicação da lei no tempo: ainda que à entrada em vigor do Código do IRS se tivesse estabelecido um regime transitório para os rendimentos derivados da silvicultura, podia ocorrer que esses rendimentos, quando associados a explorações plurianuais, estivessem já em formação no momento em que o Código do IRS entrou em vigor, surpreendendo-se deste modo o produtor com um regime fiscal que ele não podia antever. Pretendeu-se com esta norma, assim, ressaltar que os proveitos resultantes de explorações plurianuais só ficavam sujeitos a tributação na fracção que proporcionalmente corresponda ao número de anos decorridos desde 1987, inclusive, e que os custos que tinham sido incorridos até então apenas seriam dedutíveis em idêntica proporção, posto que o não tenham já sido em exercícios anteriores, devendo ser sempre actualizados de acordo com a inflação. Assim, para empregar o exemplo do Ofício Circulado que referimos, tratando-se de uma exploração de cortiça com ciclo de produção de 9 anos, no ano de 1991 deverão ser tributados 5/9 dos proveitos e deduzidos 5/9 daqueles custos, devidamente actualizados, no ano de 1992 deverão ser tributados 6/9 dos proveitos e deduzidos 6/9 dos custos, com idêntica actualização. Veja-se, a propósito, Herculano Curvelo/Vasco Guimarães/Joaquim Ramos Costa (Lisboa, 1993) *Código do IRS Comentado*; e André Salgado de Matos (Lisboa, 1999) *Código do IRS Anotado*, ambos em anotação ao art.34º.

14 O *Plano de Desenvolvimento Sustentável da Floresta Portuguesa* apresentado em 1999, observando que a incomunicabilidade das perdas resultantes da actividade florestal aos demais rendimentos pode ser perniciososa aos silvicultores, propunha a comunicação de, “pelo menos”, uma parte dos prejuízos da actividade florestal “ao total do rendimento tributável”, no que se poderia encontrar um “um forte incentivo ao investimento florestal”. Sem dúvida que a instituição de regras excepcionais de comunicação de perdas, de que a generalidade dos contribuintes não beneficia, pode constituir uma vantagem competitiva importante para os próprios — o que se pode dizer deste sector, como de qualquer outro.

No tocante à importância relativa do sector da silvicultura no contexto do IRS, o quadro que apresentamos deixa-nos ver que o número de operadores do sector dentro do sistema fiscal é baixo, mais baixo que a representação que geralmente se faz da silvicultura na força de trabalho nacional, traindo o carácter ainda largamente informal do sector. Quanto aos *valores declarados*, os produtores integrados no regime simplificado, muito pouco numerosos, declaram um rendimento bruto médio de € 29.416, ao passo que os produtores integrados no regime de contabilidade organizada, possuidores, portanto, de estrutura mais empresarial, e menos numerosos ainda — cerca de dois por cada um dos concelhos portugueses — declaram proveitos médios de € 165.367. No seu conjunto, a silvicultura, exploração florestal e serviços relacionados respondem por 156.335 milhões de euros, isto é, cerca de 0,24% dos 63.014.690 milhões de euros de rendimentos brutos declarados pelos contribuintes portugueses respeitantes ao ano de 2003. É difícil apurar o imposto efectivamente angariado a partir dos rendimentos declarados, pelo próprio sistema de liquidação do IRS — recorrendo, porém, a uma regra de proporção simples, podemos arriscar dizer que *a contribuição dos silvicultores individuais para o total do IRS liquidado se aproximará dos 15 milhões de euros*.¹⁵

**Quadro 1: Silvicultura, Exploração Florestal e Actividades dos Serviços Relacionados
CAE 020, IRS, Exercício de 2003**

	número	Rendimento bruto/proveitos (€)
Actos isolados ou rendimentos acessórios	26	795.673
Regime simplificado	1.729	50.861.823
Contabilidade organizada	633	104.677.745
Total	2.388	156.335.241

Fonte: DGCI

b) O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

Também a entrada em vigor do Código do IRC foi acompanhada por um regime transitório que durante anos levou ao tratamento especialmente favorável dos rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias. O art.18º do Decreto-Lei nº442-B/88, de 30 de Novembro, diploma pelo qual se aprova o Código do IRC, determinava que os rendimentos dos sujeitos passivos que exercessem a título predominante actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias e cujos lucros se encontrassem sujeitos ao antigo *imposto sobre a indústria agrícola*, beneficiassem de taxas reduzidas de IRC. Sendo a taxa comum de IRC em 1989, o ano em que o imposto entrou em vigor, de 36,5%, determinava-se que estes sujeitos passivos sofressem o IRC a uma taxa de apenas 12,5% em 1989, de 16% em 1990, de 20% em

¹⁵ Os valores com que lidamos englobam as declarações modelo 3.1 e 3.2 e respeitam sempre ao exercício de 2003.

1991, de 25% em 1992 e de 31% em 1993.¹⁶ A sujeição da silvicultura à taxa comum do IRC data, portanto, de 1994 apenas, sendo que entretanto a taxa comum do imposto desceu significativamente.

Nos termos do Código do IRC a determinação do lucro tributável das empresas que se dediquem à silvicultura segue, no essencial, o regime geral. Em matéria de periodização do lucro tributável, o art.18º do Código, no seu nº6, estabelece norma semelhante à do Código do IRS, determinando que a parte dos encargos das explorações silvícolas plurianuais suportados durante o ciclo da produção equivalente à percentagem que a extracção efectuada no exercício represente, na produção total do mesmo produto, e que ainda não tenha sido considerada em ano anterior, é actualizada por aplicação de coeficientes de desvalorização monetária. Nos termos do art.20º do Código, consideram-se proveitos todas as vendas ou prestações que efectuem, os rendimentos de imóveis que auferirem, os rendimentos de capital ou mais-valias que percebam, bem como os subsídios ou subvenções à exploração. Em contrapartida, consideram-se custos ou perdas fiscalmente relevantes todos aqueles que forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, como dispõe o art.23º do Código, nomeadamente os encargos com matéria-prima, maquinaria e mão-de-obra, os encargos financeiros, administrativos e fiscais. As plantações serão por regra tratadas do ponto de vista contabilístico como existências, sendo certo que quando relevem como imobilizado o Decreto Regulamentar nº2/90, de 12 de Janeiro, fixa, no caso de aplicação do método de quotas constantes, a quota anual de 4% para as oliveiras, de 5% para as amendoeiras, citrinos, figueiras e nogueiras, sendo que para a generalidade das plantações florestais a quota deve ser fixada de acordo com o regime de exploração, não sendo porém reintegráveis as espécies arbóreas cuja vida útil normal seja igual ou superior a 100 anos.¹⁷

Computado assim o lucro tributável, a taxa de IRC aplicável será por princípio a taxa comum de 25%.

Também em sede de IRC poderão as empresas do sector florestal ficar enquadradas num *regime simplificado* que dispensa a determinação do lucro tributável com base na respectiva contabilidade. Quando apresentem um volume anual de proveitos não superior a € 149.639,37 e não optem pela tributação com base na contabilidade, podem estas empresas beneficiar de um regime que se traduz aqui também na consideração como lucro tributável de apenas 20% do valor das suas vendas, sendo que a estes se aplica uma taxa reduzida de IRC de 20%.

Nesta matéria é importante recordar que o regime de benefícios fiscais para a interioridade, aprovado pela Lei nº171/99, de 18 de Setembro, e originariamente concebido para valer até ao final de 2003, foi sendo sucessivamente prorrogado, tendo a Lei do Orçamento do Estado para 2005 determinado a sua vigência até ao final de 2006. A taxa de IRC passa a ser de apenas 20% para as entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias. Para os sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo regime simplificado de tributação a taxa é reduzida a apenas 15%, o mesmo sucedendo para as entidades que se instalem de novo nas áreas beneficiárias e durante os primeiros cinco exercícios de actividade.

16 As taxas reduzidas dirigidas às actividades agrícolas, silvícolas e da pecuária seriam mais tarde alargadas aos sujeitos passivos que iniciassem actividade *depois de entrado em vigor* o Código do IRC, desde que os seus rendimentos se enquadrassem na previsão do antigo imposto sobre a indústria agrícola. Lembre-se que também para a *actividade pecuária intensiva* se estabelecia no Decreto-Lei nº442-B/88 um regime transitório constituído por taxas reduzidas, embora menos generosas e aplicáveis apenas até 1991.

17 O *Plano de Desenvolvimento Sustentável da Floresta Portuguesa* aprovado em 1999 representava como uma “discriminação da actividade florestal” a impossibilidade de realizar amortizações relativamente a espécies com vida superior a 99 anos.

**Quadro 2: Silvicultura, Exploração Florestal e Actividades dos Serviços Relacionados
CAE 020, IRC, Exercício de 2003**

<i>Regime Simplificado</i>		
Número de declarações	54	
Valor do lucro tributável	875.677	
Valor da colecta	141.369	
Valor do IRC liquidado	127.221	
<i>Regime de Contabilidade Organizada</i>		
	número	valor (€)
Total de declarações	843	
Declarações com RLE negativo	251	
Declarações com prejuízo fiscal	228	
Declarações com RLE positivo	480	19.210.489
Declarações com lucro tributável	502	20.099.578
Declarações com colecta	429	3.944.155
Declarações com IRC liquidado	325	3.446.263

Fonte: DGCI, RLE = Resultado líquido do exercício

O quadro exposto deixa-nos ver que a nível nacional é reduzido o número de operadores sujeitos a IRC, não atingindo no seu total o milhar. Daqueles que se integram entre o regime da contabilidade organizada, 30% apresentam resultado líquido negativo e daqueles que apresentam resultado líquido positivo, só 325 geram liquidação de IRC. *No conjunto, o IRC liquidado ao sector da silvicultura aproxima-se de 3,5 milhões de euros, o que constitui cerca de 0,12% do total do IRC liquidado ao conjunto da economia.*

c) O imposto sobre o valor acrescentado

Nos termos do art.9º, nº36, do Código do IVA, beneficiam de isenção do imposto todas as transmissões de bens efectuadas no âmbito de explorações agrícolas e silvícolas, bem como as prestações de serviços de natureza acessória efectuadas pelos produtores empregando os seus próprios recursos, nomeadamente a poda de árvores, corte de madeira, transporte do produto ou a locação para fins agrícolas dos meios normalmente utilizados na sua exploração. A isenção significa que o produtor não liquida IVA aos seus clientes, vendendo a produção livre do encargo do imposto e que, em contrapartida, não tem direito à dedução do IVA que tenha suportado na aquisição de bens e serviços destinados à sua exploração. Porque a impossibilidade de deduzir o IVA suportado a montante se pode revelar por vezes pernicioso, o art.12º, nº1, c), do Código permite que o produtor renuncie à isenção,

passando a proceder à liquidação do imposto nas vendas que faça e à dedução do imposto suportado nas compras — uma faculdade que o Código do IVA raras vezes admite.¹⁸

Na prática, os produtores de menor dimensão tendem a aproveitar o regime de isenção do art.9º ou não se encontram sequer registados para efeitos de IVA, escapando por uma ou outra via à carga do imposto. Já os produtores de maior dimensão, com estrutura empresarial, renunciam à isenção aproveitando a opção que lhes é concedida pelo art.12º, por modo a poderem deduzir o IVA mais significativo suportado nos *inputs* da sua actividade.

Importa, a este propósito, notar que a isenção do art.9º do Código vale apenas para o próprio produtor, na “primeira venda” que faça e não para quem esteja a jusante dele no circuito económico. A transmissão subsequente dos produtos da floresta e de produtos que resultem da respectiva transformação está sujeita por regra à taxa normal do IVA, actualmente de 21%.

Importa ainda notar que o legislador nacional não dispõe de inteira liberdade para fixar isenções ou taxas reduzidas em matéria de IVA para o sector florestal, dado que este é um imposto harmonizado pelo direito comunitário. Os bens e serviços que podem ser sujeitos pelos Estados-Membros a taxa reduzida de IVA encontram-se fixados taxativamente no Anexo H da Sexta Directiva IVA, a Directiva nº77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, sendo também com base no art.25º da Sexta Directiva que se estabelece a isenção dos produtos agrícolas depois concretizada no art.9º, nº36, do nosso Código.¹⁹

Como seria inevitável neste quadro legal, o encaixe tributário proporcionado pelo sector da silvicultura é muito reduzido. *Ao ano de 2004, a silvicultura produziu uma receita de IVA de 38 milhões de euros, o que corresponde a cerca de 0,33% de uma receita total de 11.502 milhões de euros.*²⁰

d) O imposto municipal sobre imóveis

O Imposto Municipal sobre Imóveis onera o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos, constituindo receita dos municípios onde estes se localizam. O sujeito passivo do imposto é por regra o proprietário do prédio a 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeitar, presumindo-se proprietário quem figure como tal na matriz ou quem tenha a posse do prédio, à falta de inscrição.

¹⁸ Note-se que nos termos do Código do IVA, uma parte dos *inputs* da actividade silvícola está sujeita a taxa reduzida de 5%, como sucede com os adubos e fertilizantes, ou a taxa intermédia de 12%, como ocorre com os utensílios, alfaias e máquinas agrícolas.

¹⁹ Como é sabido, por mais de dez anos o Estado português beneficiou as alfaias agrícolas com a taxa reduzida de IVA, em contravenção aberta do direito comunitário, situação a que se pôs termo apenas depois da condenação pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no acórdão de 8 de Março de 2001, proc. C-276/98, anotado por Patrícia Cunha, “IVA, Portagens e Vinhos”, *Fiscalidade*, 2002, nº11, 103ss. De resto, as autoridades portuguesas não parecem impressionar-se demasiado com o direito comunitário. No âmbito do *Plano de Desenvolvimento Sustentável da Floresta Portuguesa*, aprovado em 1999, propunha-se com alguma abertura a sua violação, sugerindo-se a aplicação de taxas zero ao sector da silvicultura: “Os sujeitos passivos têm sempre a possibilidade de renunciar à isenção o que, embora pareça ser a solução correcta no campo dos princípios, não é a solução mais adequada à realidade. A fraca competitividade, para algumas espécies, das indústrias situadas a jusante impede que os empresários recorram à figura da renúncia. Tal equivale, de facto, a um aumento de preço que aquelas indústrias não poderiam aceitar sob o risco de se tornarem economicamente inviáveis. Uma possível solução seria a substituição da isenção por sujeição ao imposto a taxa reduzida, eventualmente nula. Esta solução poderá levantar problemas de harmonização ao nível da União Europeia, mas deve ser equacionada, e analisada cuidadosamente, na discussão da política de fomento florestal” (ponto 4.3.2.1).

²⁰ Fonte DGCI, CAE 020 (silvicultura). A receita a que nos referimos é naturalmente receita *líquida*, já subtraído ao imposto liquidado o imposto suportado pelos sujeitos passivos de IVA.

O valor patrimonial dos prédios rústicos é calculado pela multiplicação do seu rendimento fundiário por um factor de 20, sendo que o rendimento fundiário corresponde ao saldo de uma conta anual de cultura em que o crédito é constituído pelo rendimento bruto do prédio e o débito pelos encargos de exploração. A avaliação dos prédios rústicos é feita, em princípio, com base em cadastro, a elaborar pela Direcção-Geral dos Impostos, e compreendendo todos os elementos necessários à correcta liquidação do imposto, nomeadamente os que se prendem com a produtividade e encargos associados aos diversos tipos de prédios rústicos.

O IMI compreende um conjunto importante de isenções, ainda que o Código se limite a estabelecer no seu art.11º isenções de natureza subjectiva, dirigidas às entidades públicas. Assim, o art.40º do Estatuto dos Benefícios Fiscais prevê um conjunto de isenções de IMI de natureza predominantemente subjectiva, compreendendo entidades como as congregações religiosas, as instituições de segurança social, as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, os estabelecimentos de ensino particular ou as colectividades de cultura e recreio. Por seu lado, o art.45º do Estatuto estabelece uma espécie de *mínimo de existência* no âmbito do IMI, isentando de imposto os prédios pertencentes a sujeitos passivos cujo rendimento bruto total do agregado familiar englobado para efeitos de IRS não seja superior ao dobro do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado e cujo valor patrimonial tributário global não exceda 10 vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado. Dito de outro modo, ficam isentos de IMI os prédios cujo valor patrimonial não exceda € 54.026 e de que sejam titulares agregados familiares com rendimentos brutos englobados até € 10.805.

Quando não valham estas ou outras isenções, os prédios rústicos são tributados por meio de uma taxa de 0,8%. Os municípios não possuem nesta matéria a mesma faculdade de fazer variar a taxa do imposto dentro de uma “banda” determinada de valores que possuem relativamente aos prédios urbanos, cuja taxa de imposto, entre 0,2% e 0,5%, ou entre 0,4% e 0,8%, consoante os casos, é fixada por deliberação da Assembleia Municipal. Ainda assim, o Código do IMI prevê no seu art.112º a possibilidade de em determinados casos os municípios estabelecerem taxas majoradas ou minoradas para certos tipo de prédios, sendo, porém, que esta possibilidade de majoração e minoração das taxas do IMI respeita fundamentalmente aos prédios urbanos, como veremos melhor adiante.²¹

É sabido que o estado muito deficiente das matrizes prediais em que se registam os elementos necessários à liquidação do imposto e que o estado, mais deficiente ainda, do cadastro predial em que elas deveriam assentar tem prejudicado largamente a tributação da propriedade rural.

Cerca de 2 milhões de prédios rústicos encontram-se ainda registados junto dos serviços de finanças através de *verbete*, isto é, através de um suporte documental em papel, organizado através de uma numeração de serviço, encontrando-se à margem do sistema informático empregue pela Direcção-Geral dos Impostos. A par destes, encontram-se registados em *matriz* cerca de 11 milhões de prédios rústicos, sendo que estas matrizes, seriadas em função do número de identificação fiscal e sujeitas a tratamento informático, se encontram largamente desactualizadas — no tocante ao valor tributável, no tocante aos sujeitos passivos — e que só em limitada medida assentam nos elementos que integram o cadastro predial a cargo do Instituto Geográfico Português.²² De resto, mesmo quando as matrizes rústicas

²¹ O IMI constitui custo dedutível em sede de IRS ou de IRC, uma vez que o seu pagamento seja necessário à formação do rendimento, querendo isso dizer que ele constitui elemento negativo da fixação da matéria tributável destes impostos, como o exige o princípio da capacidade contributiva. A dedução à colecta do IRS do IMI incidente sobre os prédios rústicos florestais, sustentada por algumas corporações do sector, seria francamente insustentável quando é certo que essa dedução à colecta do IRS não se permite sequer relativamente ao IMI incidente sobre os prédios urbanos que sirvam à habitação do agregado familiar.

²² Sobre o tema, pronunciou-se a generalidade dos documentos oficiais que até à data se debruçaram sobre a tributação predial. Cf.

possuem base cadastral e se encontram devidamente actualizadas, a fórmula de determinação do valor tributável empregue pelo Código do IMI conduz, pela sua própria natureza, à fixação de valores tributáveis invariavelmente baixos, por vezes sem correspondência alguma com o valor de mercado da propriedade.

Na reforma da tributação do património levada a cabo em 2003, e por razões que se compreendem com facilidade, foi dada prioridade à tributação predial urbana, deixando esta área do sistema largamente intocada. Em resultado, é geralmente simbólico apenas o imposto incidente sobre a pequena propriedade rústica, contrastando com os bons resultados que a Administração Fiscal tem obtido desde então na tributação da propriedade urbana. Na verdade, a aplicação da taxa de 0,8% a valores matriciais insignificantes coloca boa parte dos pequenos proprietários florestais em situação de “isenção técnica”, querendo isto dizer que se lhes aplica a norma do art.113º nº6, do Código do IMI, segundo a qual não há lugar à liquidação do imposto sempre que o montante a cobrar seja inferior a € 10.

Basta um olhar breve às estatísticas do IMI para comprovar o que se diz. *Os mais de 11 milhões de prédios rústicos existentes em todo o país geram uma liquidação de imposto de apenas 6,5 de milhões de euros, o que se confronta com cerca de 733 milhões de euros liquidados sobre os prédios urbanos.* Ajuda a colocar as coisas em perspectiva se se disser que o valor médio do IMI liquidado a nível nacional é de cerca de € 0,56 por prédio, sendo que no Centro e no Norte do país, onde predomina o minifúndio, os valores médios chegam a estar na casa dos 10 a 20 cêntimos.

No distrito de Évora, o que melhores resultados nos apresenta, cerca de 44 mil prédios rústicos geram uma colecta de € 341.780, correspondendo a cerca de 7,69 euros por prédio. Já no distrito de Bragança, cerca de um milhão de prédios rústicos gera uma liquidação de imposto de apenas € 82.562, cerca de 7 cêntimos por prédio, sendo que 45% da colecta potencial deste distrito, já de si muito baixa, é anulada por meio da “isenção técnica” que proíbe a liquidação de imposto abaixo dos € 10.

Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Predial (Lisboa, 1996), cap.17, pontos 3 e 4, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº191; GAPTEC da Universidade Técnica de Lisboa, “Contribuição Autárquica — Impostos de Sisa, Sucessões, Doações e Mais-Valias”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1996, nº384, 81-186; *A Reforma Fiscal para o Século XXI*, 284ss, ponto 2.2.5; Comissão de Reforma da Tributação do Património (Lisboa, 1999) *Projecto de Reforma da Tributação do Património, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº183, 64-65; *Relatório da Comissão de Estudo para a Tributação da Terra e dos seus Rendimentos, Ciência e Técnica Fiscal*, 2000, nº397, 127-315. Não resistimos a transcrever uma passagem do relatório publicado em 1999 pela Comissão de Reforma da Tributação do Património, onde se documenta de modo claro o estado em que se encontra o cadastro predial do país: “O panorama quanto às matrizes rústicas é, ainda, se possível, mais grave. Com efeito há *matrizes cadastrais* em 128 municípios, que abrangem cerca de 1.728.000 prédios (14,8% do total) e ocupam 53% da área do País. Correspondem à zona do território continental português a sul de uma linha definida pelos distritos de Leiria e Santarém, e pelo sul e nascente do distrito de Castelo Branco; também estão cadastrados, a norte, os municípios de Mogadouro, Mesão Frio, Peso da Régua, Santa Marta de Penaguião e Lamego. No restante território nacional as *matrizes não cadastrais* respeitam a 177 municípios, com 9.963.000 prédios (85,2% do total) e ocupam 47% do território. Todavia, de entre estas matrizes, no Continente e nas Regiões Autónomas, há as que datam do fim do século XIX e início do século XX e que correspondem a 851.000 prédios, em 24 municípios. Cerca de 2.232.000 prédios têm matrizes renovadas entre 1930 e 1963 e cobrem 29 municípios. Em 124 municípios, respeitando a 6.880.000 prédios, vigoram matrizes renovadas depois de 1963”. Sobre a matéria, e registando as características dos principais sistemas cadastrais em vigor no país, Manuel Silva Pinheiro, “Cadastro Predial: Breves Notas”, *Fisco*, 2004, nº113/114, 51-62.

Quadro 3: Imposto Municipal sobre Imóveis, Liquidação por Distrito, Ano de 2004

Distrito	número de prédios	valor patrimonial (€)	Colecta total (€)	Isenção técnica (€)	Colecta efectiva (€)	Colecta Média (€)
Angra do Heroísmo	126.976	7.540.709	56.211	16.425	39.785	0,31
Aveiro	871.758	26.344.831	181.997	67.061	114.936	0,13
Beja	90.726	35.332.383	265.008	26.008	239.000	2,63
Braga	476.155	87.252.867	636.723	115.744	520.979	1,09
Bragança	1.076.742	20.577.674	151.225	68.663	82.562	0,07
Castelo Branco	619.809	110.261.946	797.029	105.090	691.938	1,11
Coimbra	1.304.068	45.625.229	314.212	97.267	216.945	0,16
Évora	44.401	45.443.388	352.659	10.879	341.780	7,69
Faro	436.949	112.721.876	875.161	84.293	790.867	1,80
Funchal	454.884	16.610.055	124.803	48.561	76.242	0,16
Guarda	659.459	39.249.545	294.417	85.729	208.688	0,31
Horta	183.348	4.109.058	31.385	11.413	19.971	0,10
Leiria	980.308	49.742.575	370.718	95.098	275.620	0,28
Lisboa	210.222	31.248.771	228.551	46.820	181.731	0,86
Ponta Delgada	75.906	31.694.103	250.582	22.412	228.170	3,00
Portalegre	79.296	33.539.572	246.459	12.603	233.856	2,94
Porto	420.614	36.070.425	291.665	60.521	231.144	0,54
Santarém	537.423	139.594.464	1.045.772	149.767	896.004	1,66
Setúbal	50.218	27.317.232	218.990	19.299	199.690	3,97
Viana do Castelo	704.633	50.329.792	305.172	99.894	205.277	0,29
Vila Real	792.833	89.058.382	533.351	109.149	424.201	0,58
Viseu	1.446.782	63.332.928	461.574	120.530	341.044	0,23
TOTAL	11.643.510	1.102.997.815	8.033.677	1.473.236	6.560.441	0,56

Fonte: DGCI, dados tratados pelo autor

e) O imposto municipal sobre as transmissões

A transmissão onerosa de prédios rústicos está sujeita ao imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis (IMT), tomando-se por regra como sujeito passivo a pessoa para a qual são transmitidos os bens e gerando-se a obrigação tributária no momento da transmissão.

O IMT compreende um catálogo de isenções razoavelmente próximo daquelas que caracterizam o IMI, muitas delas de natureza subjectiva, a maior parte valendo indiferentemente para prédios rústicos ou urbanos, ainda que seja nestes que o legislador depositou maior cuidado na estruturação do imposto.

Nos termos do art.6º do Código, ficam isentos de IMT o Estado e demais entidades públicas, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas de utilidade pública, as aquisições feitas por congregações religiosas ou instituições de ensino, cultura ou caridade, entre outras entidades. No tocante aos prédios rústicos, prevê-se a isenção de imposto para as aquisições de imóveis nas regiões consideradas economicamente mais desfavorecidas, quando efectuadas por sociedades que os destinem ao exercício de actividades agrícolas ou industriais de superior interesse económico e social, bem como para as aquisições de prédios rústicos que se destinem à primeira instalação de jovens agricultores candidatos a determinados apoios, até ao valor de € 80.000, independentemente de o valor sobre o qual incidiria o imposto ultrapassar aquele limite.

A isenção com maior alcance no domínio da política florestal será talvez a que o Decreto-Lei nº103/90, de 22 de Março, estabelece para as transmissões resultantes de emparcelamento disciplinadas pelo próprio diploma, isenções reconhecidas pelos serviços de finanças com base em parecer das direcções regionais de agricultura, num processo incerto e moroso, que até agora tem revelado escassos resultados.²³

O valor tributável para efeitos de IMT é geralmente constituído pelo valor do acto translativo da propriedade ou pelo valor patrimonial tributário constante da matriz, consoante o que for maior. A taxa do IMT aplicável à aquisição de prédios rústicos é uma taxa fixa de 5%, não dispondo os municípios de qualquer poder de adaptação local das taxas do imposto.

Se o IMT constitui uma fonte importante de receitas para a generalidade dos municípios portugueses, e se a reforma de 2003 e o empenho da Administração Fiscal permitiram trazer de volta ao sistema muito da propriedade urbana, continua limitada a participação dos prédios rústicos na receita do imposto. Afinal de contas, o mercado da propriedade rural constitui hoje em dia um mercado pobre e com pouco dinamismo, contrastando com um mercado do imobiliário urbano onde a liquidez é grande e se transaccionam bens de elevado valor patrimonial.

²³ O diploma foi produzido em desenvolvimento do Decreto-Lei nº384/88, de 25 de Outubro, que fixa as *bases gerais do emparcelamento e fraccionamento de prédios rústicos e de explorações agrícolas*. A leitura do preâmbulo mostra-se, a todos os títulos, curiosa, reconstituindo-se o problema da fragmentação da propriedade rural desde o século dezanove aos nossos tempos. É interessante notar que se o elevado número da população rural portuguesa foi encarado até aos anos 50 e 60 como factor impeditivo do emparcelamento rural e da eficácia dos incentivos que a ele se dirigiam, o abandono dos meios rurais ocorrido a partir do final dos anos 60 e acentuado, depois, nos anos 70 e 80 não parece, ter conduzido a uma política mais eficaz na matéria. Sobre o tema, Nuno Sá Gomes, “Notas sobre o Problema da Eficácia Económica, Financeira, Fiscal e Jurídica do Emparcelamento”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1986, nº328-330.

Quadro 4: IMT Liquidado, 1 Janeiro – 31 de Julho 2005

	Número de bens	Valor liquidado (€)
Prédios rústicos	46.542	40.463.281
Prédios urbanos	116.249	313.916.514

Fonte: DGCI

O quadro que apresentamos, e que toma como amostra os dados mais recentes de que se dispõe, deixa-nos ver que o imposto liquidado nos primeiros sete meses de 2005 em transacções relativas a prédios rústicos constitui cerca de um 1/8 do imposto liquidado nas transacções que respeitam a prédios urbanos: o valor médio de imposto liquidado no tocante aos prédios urbanos é de € 2.700, sendo de apenas € 869 no que respeita aos prédios rústicos. O valor do IMT liquidado sobre os prédios rústicos é baixo, portanto, mas nota-se que não é insignificante. Talvez nisto esteja um reflexo das normas introduzidas em 2003 e da fiscalização reforçada por parte da Administração Fiscal, que levará os valores constantes dos contratos a prevalecer progressivamente sobre os valores constantes das matrizes.²⁴

Naturalmente que a liquidez mais reduzida do mercado da propriedade rústica não só tende a diminuir o valor da receita que ela traz aos cofres públicos mas torna também o IMT um imposto menos apto à prossecução de políticas extrafiscais ligadas ao ordenamento do território. De resto, o Código do IMT e a legislação avulsa que o rodeia mostram-se pouco sensíveis a este tipo de preocupações.²⁵

3. Hipóteses de trabalho

a) A questão do cadastro

²⁴ Referimo-nos ao art.27º, nº1, alínea c), do Decreto-Lei nº247/2003, 12 de Novembro, que determina que “o imposto relativo a prédios rústicos é liquidado sobre o valor patrimonial tributário inscrito na matriz à data da liquidação, actualizado com base em factores de correcção monetária cujo limite não poderá exceder 44,21, a fixar em portaria do Ministro das Finanças, ou pelo valor constante do acto ou do contrato, consoante o que for maior”.

²⁵ É ilustrativo que existam hoje mais de 40 diplomas avulsos em vigor consagrando isenções de IMT, poucas dizendo respeito ao ordenamento do território. Entre os regimes particulares de isenção contam-se os que se dirigem à Igreja Católica, Fundo de Fomento Habitação, agricultura de grupo, Universidade Católica, emigrantes, Parque Nacional Peneda Gerês, ensino particular e cooperativo, locação financeira, contratos de desenvolvimento para habitação, indústria metalomecânica, Zona Franca da Madeira, reestruturação de sectores industriais, organismos de investigação, fundos de investimento imobiliário, Zona Franca de Santa Maria, arrendamento rural, sociedades de agricultura de grupo, indústria do jogo, fusão e cisão de empresas públicas, liquidação de sociedades e concentração de empresas, mercado de valores mobiliários, áreas metropolitanas de Lisboa e do Porto, reforma agrária, aeroporto do Funchal, recuperação de empresas, habitações económicas, Sociedade EXPO 98, Observatório Europeu da Droga, direitos reais de habitação periódica, Sociedade Porto 2001, incentivos à interioridade, Sociedade Euro 2004. Entre 1980 e 2001 introduziram-se cerca de três isenções avulsas novas todos os anos à antiga sisa, deixadas largamente intocadas pela sua transformação no imposto municipal sobre transmissão de imóveis. Por entre tudo isto, compreende-se com facilidade que as preocupações de natureza ambiental e de ordenamento do território só lentamente fazem caminho pela tributação do património.

A análise breve do modo como o sistema fiscal português se abate sobre a floresta deixa-nos ver que são limitadas as possibilidades de, no presente estado de coisas, empregar o imposto na penalização do proprietário absentista e na prevenção dos incêndios.

De facto, o retrato da fiscalidade da floresta mostra-nos que, ao lado das explorações de maior dimensão directamente integradas na indústria transformadora, existe um número imenso de pequenas propriedades que mantêm um contacto apenas distante com o sistema fiscal. Compreende-se que não lhes sendo exigido esse dever de cidadania elementar que é o de contribuir para os encargos públicos, a massa dos pequenos proprietários e dos pequenos silvicultores tenha dificuldade em associar à posse da terra deveres de cidadania mais complexos como os que estão ligados à prevenção dos incêndios. O imposto poderia, *deveria*, ser empregue para alimentar a consciência cívica do pequeno proprietário, para levar pelo seu peso ao emparcelamento e à venda da terra por quem não a pretende explorar, para estimular como um “agulhão” o uso de práticas mais cuidadas e racionais na gestão das áreas florestais. A fragmentação da propriedade e o número imenso dos seus titulares constituem, porém, um quebra-cabeças para o legislador e para a administração fiscal que ainda não se conseguiu resolver de modo eficaz e que muitas vezes se resolve apenas reconhecendo-lhes um estatuto de privilégio que os deixa à margem do Estado Fiscal.

O regime de favor fiscal em que tem vivido a propriedade rústica e a evasão que se sente predominar entre os pequenos proprietários florestais constitui, assim, um factor activo de desresponsabilização social e constitui a principal razão pela qual se torna difícil empregar os impostos em vigor na prossecução de políticas ligadas ao ambiente e ao ordenamento do território. Para que pudessemos intervir com maior rigor e eficácia sobre a floresta seria necessário trazê-la “para dentro” do sistema fiscal — e enquanto ela permanece do lado “de fora” são limitadas as nossas escolhas.

Mostra-se, por isso, de fundamental importância a instituição do Sistema Nacional de Exploração e Gestão de Informação Cadastral (SINERGIC), à qual se refere a recente Resolução do Conselho de Ministros n^o44/2006, de 4 de Maio. Pretende-se com este sistema instituir enfim uma informação predial única e centralizada, que possa ser partilhada por todas as entidades que nela tenham interesse, como sucede com a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Autarquias Locais ou a Direcção-Geral dos Registos e Notariado.²⁶ De entre as linhas orientadoras que se fixam para o SINERGIC, contam-se os objectivos de assegurar a identificação dos prédios mediante um número único de identificação, a unificação dos sistemas informáticos de suporte ao cadastro precial, a sua compatibilização com os sistemas informáticos empregues pela Administração Pública, e a sua disponibilização à generalidades dos cidadãos e das empresas com ressalva dos dados pessoais que integrem o cadastro. No âmbito do SINERGIC, prevê-se que seja dada prioridade à realização do cadastro das áreas de floresta, aproveitando a informação específica recolhida já noutros sistemas

26 O cadastro único não representa para o Estado mera despesa mas antes verdadeiro investimento. Uma vez implementado, o cadastro único permite a cobrança de impostos que facilmente levam à recuperação do investimento inicial, bem como a prestação de informações e serviços a terceiros que rentabilizam a sua manutenção regular. Diga-se que a própria implementação do cadastro poderia ser financiada pela tributação do património imobiliário, cobrando aos proprietários uma “taxa estatística” que durante um período limitado de tempo a alimentasse. Na verdade, uma vez implementado um cadastro único, actualizado e rigoroso, não seria descabido equacionar a hipótese de se exigir do proprietário rural uma colecta mínima de IMI, abolindo a “isenção técnica” actual, empregando-se assim um tributo de valor simbólico para lhe lembrar as obrigações decorrentes da posse da terra, reforçar o seu vínculo com a comunidade, e dinamizar, ainda que em limitada medida, o mercado da propriedade rústica.

cadastrais menores, como o *parcelário* do Instituto Nacional de Garantia Agrícola. Estabelece-se por isso um subprojecto de cadastro das áreas florestais, no qual participa a Direcção-Geral dos Recursos Florestais, tendo em vista “avançar significativamente” neste domínio ao longo dos próximos três anos.

Assim que o cadastro único do SINERGIC esteja implementado, abrem-se extraordinárias hipóteses de trabalho no domínio da fiscalidade florestal. Até lá são, no entanto, limitados os meios que temos ao nosso alcance.

Quanto aos impostos sobre o rendimento, podemos dizer que eles se mostram largamente inaptos à orientação do comportamento dos pequenos proprietários florestais. Primeiro, porque os números nos indicam que boa parte dos pequenos proprietários se encontra à margem do sistema, angariando rendimentos que não são declarados, resultantes de uma exploração regular ou apenas ocasional das áreas florestais. Depois, porque os problemas mais graves relativos à ordenação das florestas e à prevenção dos incêndios se dão quando os proprietários se mostram incapazes ou quando se mostram desinteressados pela sua exploração, não colhendo da floresta quaisquer rendimentos. Quer quando o pequeno proprietário se refugia na economia paralela, quer quando ele vota a floresta ao abandono, mostra-se largamente impraticável fazer uso de penalizações fiscais em sede de IRS ou de IRC, como se mostra largamente impraticável fazer uso de benefícios para alterar o seu comportamento.

O imposto sobre o valor acrescentado, esse, pelas razões da harmonização comunitária, faculta menos espaço ao legislador nacional para a prossecução de políticas de natureza extrafiscal. Dificilmente se vê que o proprietário florestal possa ser levado à gestão racional das suas terras através da introdução de um qualquer agravamento nesta sede, do mesmo modo que se mostram limitadas as hipóteses da introdução de desagravamentos neste domínio, ressalvada talvez a aplicação de uma taxa reduzida de imposto às operações de limpeza das florestas. O IVA é um imposto que se mostra tanto mais eficiente quanto maior neutralidade apresentar e se ele constitui hoje em dia a principal fonte de receita do Estado Fiscal português isso deve-se precisamente à circunstância de o legislador nacional possuir neste domínio uma margem de liberdade reduzida na fixação de benefícios e penalizações.

Os impostos sobre o património constituem por natureza as figuras mais vocacionadas para uma política extrafiscal de ordenamento do território e de protecção da floresta, sendo em impostos directos e periódicos como o Imposto Municipal sobre Imóveis que por princípio devem integrar-se este tipo de preocupações. Estando directamente ligado à posse da terra, o IMI pode ser empregue para transmitir ao proprietário o sinal claro de que a incúria das áreas florestais tem um preço que a sociedade o obriga a pagar. Sendo da titularidade dos municípios, a quem cabe por inteiro o produto da sua arrecadação, o IMI pode ajudar a trazer para dentro das políticas de protecção da floresta as entidades que de mais perto sentem e apuram as situações de abandono que se pretende penalizar.

Com certeza que, no actual estado de coisas, só de modo incompleto é que o IMI tem a capacidade de atingir os pequenos proprietários florestais. É evidente que a instrumentalização de impostos como o IMI no ordenamento do território e na protecção do ambiente só pode fazer-se de modo plenamente eficaz enfrentando esse problema de base que é o da elaboração de um sistema único e actualizado de cadastro predial, que reúna os elementos de informação em que assente ao mesmo tempo a liquidação dos impostos, a atribuição de subsídios, a concretização do emparcelamento coercivo, o planeamento agrícola e ambiental.²⁷

²⁷ Precisamente neste sentido, o Decreto-Lei nº136/2005, de 17 de Agosto, estabelece uma redução emolumentar de carácter

Pudesse o IMI alimentar-se de um tal sistema de cadastro e conseguiríamos conceber soluções muito mais finas e eficazes do que aquelas que hoje se podem introduzir neste imposto, imitando porventura as experiências de países com uma fiscalidade mais interessada pelo ambiente. Na sua falta, a introdução no IMI de uma penalização fiscal relativa à propriedade florestal tem de rodear-se de grandes cautelas para que seja minimamente eficaz, muito em particular do cuidado de evitar que a desactualização dos valores matriciais torne insignificante qualquer agravamento do imposto e que as muitas isenções em vigor tornem insignificante o universo dos pagadores.

Com todas as cautelas e deficiências que lhe serão inerentes, a introdução de uma penalização fiscal em sede de IMI relativa ao abandono das áreas florestais possui méritos no curto e no longo prazo. A curto prazo, emite-se um sinal que ajuda a fazer a pedagogia da floresta, cria-se um “agulhão”, por pequeno que seja, que torna palpáveis aos proprietários absentistas os custos da sua incúria, despertam-se os municípios para o problema da gestão florestal, criando-se uma fonte de receita que pode ajudar a financiar as suas competências na matéria. A longo prazo, e à medida que se vá alargando o cadastro predial único do SINERGIC, uma penalização fiscal deste tipo pode ir ganhando importância e articular-se melhor com medidas de natureza diversa que o cadastro permite implementar.

b) O agravamento selectivo do IMI

A hipótese de trabalho mais elementar reside na instituição de um agravamento das taxas do imposto municipal sobre imóveis incidente sobre os prédios rústicos florestais cujos proprietários não cumpram as práticas necessárias à sua boa manutenção e à prevenção dos incêndios.

O Código do IMI contempla já diversas hipóteses de agravamento do imposto relacionadas com o ordenamento do território, traduzindo-se estas na fixação de taxas majoradas por parte dos municípios relativamente a conjuntos determinados de prédios. Assim, nos termos do art.112º do Código, é permitido aos municípios majorar as taxas do IMI nas seguintes situações:

- agravamento até ao dobro para os prédios urbanos ou suas fracções autónomas que se encontrem devolutos (nº3);
- majoração até 30% para os prédios que integrem áreas objecto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação (nº6);
- majoração até 30% para os prédios urbanos degradados (nº8).

A primeira é uma norma trazida pelo Novo Regime do Arrendamento Urbano, aprovado por meio da Lei nº6/2006, de 27 de Fevereiro. No âmbito do NRAU pretendeu-se transformar a antiga majoração de 30% para os prédios devolutos num agravamento para o dobro da taxa do imposto, passando este

conjuntural, pelo período de dois anos, tendo em vista a respectiva regularização dos prédios rústicos inseridos em áreas florestais e cujas áreas não excedam 7,50 ha, de acordo com os limites fixados para a unidade de cultura conforme a Portaria n.º 202/70, de 21 de Abril. O legislador reconhece que a desactualização ou falta de registo predial e a inexistência de cadastro, particularmente grave no caso das áreas florestais, constitui “um impedimento à correcta aplicação das reformas que se pretendem implementar no sector florestal e que passa, naturalmente, pelo real conhecimento dos destinatários dessas reformas”.

agravamento a ter carácter universal, sem ficar, portanto, na dependência de deliberação dos municípios.²⁸

Seguindo o modelo já fixado no art.112º do Código do IMI, *poder-se-ia estabelecer um agravamento do imposto, a fixar por deliberação das assembleias municipais, traduzido na majoração da taxa do IMI incidente sobre os prédios rústicos com áreas florestais que não cumpram determinadas condições de manutenção*, a fixar de acordo com as regras e instrumentos de planeamento próprios do sector.

Tal como os demais agravamentos previstos pelo art.112º do Código do IMI, a eficácia de uma medida como esta dependerá sempre da capacidade de intervenção dos municípios, a quem competirá o trabalho de identificação dos prédios rústicos abrangidos. Grande parte dos municípios portugueses encontra-se já apetrechada com Gabinetes Técnicos Florestais que podem proceder, juntamente com outros serviços municipais e em colaboração com os Serviços de Finanças, ao levantamento dos prédios rústicos florestais em causa e à identificação dos respectivos proprietários, para posterior comunicação à Direcção-Geral dos Impostos.²⁹ Por razões de prudência, e porque os fogos florestais se distribuem de modo desigual pelo território nacional, seria conveniente que um agravamento como estes possuísse natureza facultativa, cabendo aos municípios decidir da sua aplicação efectiva.

Quando os municípios decidam no sentido do agravamento do IMI, importa, no entanto garantir-lhe alguma eficácia. Por essa razão, uma vez decidido o agravamento, seria conveniente que a taxa majorada do impostos consistisse sempre na mesma percentagem, não se permitindo que os municípios a fixassem em valores intermédios, como ocorre com as demais majorações no art.112º do Código. Dito de outro modo, o ideal seria que todos os municípios que decidissem no sentido do agravamento do IMI aplicassem a mesma taxa majorada de imposto. Desta forma, conseguir-se-ia garantir maior eficácia extrafiscal ao agravamento, simplificando ao mesmo tempo a sua gestão informática por parte dos serviços da Direcção-Geral dos Impostos.

Dito isto, é certo, porém que as taxas majoradas previstas pelo art.112º do Código do IMI se abatem necessariamente sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos, tal como ele se encontra definido pelo Código do IMI e registado em matriz. É sabido que este valor patrimonial se encontra em muitos casos profundamente desactualizado e que, mesmo onde se encontra actualizado, o valor patrimonial determinado nos termos do Código do IMI fica frequentemente abaixo do valor real da propriedade rústica. Ora, a aplicação de taxas majoradas como as que se prevêem no art.112º do Código do IMI

28 Precisamente porque o projecto do Novo Regime do Arrendamento Urbano prevê a alteração do art.112º do Código do IMI, no sentido de rever e intensificar o agravamento de imposto dirigido aos prédios devolutos, qualquer intervenção legislativa neste domínio voltada à protecção da floresta deve ter em conta a redacção do artigo 112º resultante do NRAU. Na sua redacção original o Código da Contribuição Autárquica não previa a possibilidade do agravamento ou desagravamento de taxas quanto a categorias específicas de prédios por deliberação do município, ainda que lhes facultasse, quanto ao prédios urbanos, a mesma “banda de flutuação” na fixação das taxas da Contribuição Autárquica que hoje existe quanto ao IMI, na altura entre 1,1% e 1,3%. A chegada destes preocupações extrafiscais à estrutura de taxas dos impostos sobre o património deu-se apenas com a reforma de 2003 e a substituição da antiga Contribuição Autárquica pelo IMI, passando a alargar-se nesta matéria os poderes tributários dos municípios através das majorações ou minorações facultativas ligadas a três situações: operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação (nº5 do art.112º), prédios urbanos arrendados (nº6) e prédios urbanos degradados (nº7). A majoração facultativa para os prédios devolutos hoje constante do nº8 foi introduzida pela Lei nº55-B/2004, de 30 de Dezembro, Lei do Orçamento do Estado para 2005.

29 Veja-se a Lei nº14/2004, de 8 de Maio, que institui as Comissões Municipais de Defesa da Floresta. Os Gabinetes Técnicos Florestais, previstos no art.5º do diploma, servem precisamente para apoiar as Comissões Municipais no desempenho da sua missão, definida no art. 3º como a coordenação e promoção da execução, a nível local, das acções de defesa da floresta contra incêndios.

sobre valores patrimoniais muito baixos resultará sempre ineficaz na prossecução de qualquer política de ordenamento do território, ao mesmo tempo que desinteressa os municípios da respectiva cobrança, pelo reduzido encaixe que lhes pode trazer. Por esta razão, parece indicado fixar um valor mínimo para a colecta do imposto por cada prédio rústico, sempre que os municípios deliberem no sentido da majoração, de modo a tornar sempre sensível ao contribuinte o custo social da sua negligência.

Um agravamento do IMI feito desta maneira e apoiado por uma colecta mínima fixada por prédio rústico, teria sempre por efeito deslocar um conjunto maior ou menor de contribuintes para fora da “isenção técnica” prevista no art.113º do Código do IMI, que previne a liquidação de imposto sempre que o seu montante fique abaixo dos € 10. Trata-se, no entanto, de uma medida que se acredita não suscitaria dificuldades de aplicação à Direcção-Geral dos Impostos nem custos de administração significativos. Com efeito, a identificação matricial dos prédios rústicos abrangidos e o número de identificação fiscal dos respectivos titulares fica sempre a cargo dos municípios. Estes elementos poderiam depois ser comunicados à Direcção-Geral dos Impostos pela mesma via que é empregue já nos demais casos de agravamento previstos no art.112º do Código do IMI.

Tratando-se de agravamento de imposto e não de benefício, uma medida deste tipo não geraria despesa fiscal mas encaixe tributário adicional para os municípios, um encaixe que será maior ou menor conforme a sua intervenção fiscalizadora e a reacção dos contribuintes. Não se prevendo que a receita gerada por um agravamento como estes seja significativa, ela pode no entanto contribuir para o financiamento dos Gabinetes Técnicos Florestais com os quais se pretende concretizar uma melhor política de combate aos incêndios ao nível local.

c) A alteração do Estatuto dos Benefícios Fiscais

A introdução de uma taxa majorada de IMI para os prédios rústicos florestais que não cumpram determinadas regras elementares de gestão — como, de resto, a introdução de qualquer agravamento deste imposto que pretenda levar à alteração do comportamento dos contribuintes e à concretização de objectivos de ordenamento do território — não pode deixar de ter em conta o conjunto de isenções que valem neste domínio. De facto, a técnica da majoração de taxas que é empregue pelo art.112º do Código do IMI possui a grande vantagem de ser simples e de suscitar o interesse de um número cada vez maior de municípios mas possui, em contrapartida, a desvantagem inevitável de “absorver” as isenções de imposto previstas pelo Código e por outros diplomas, nomeadamente pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais. Os objectivos extrafiscais da alteração do comportamento dos contribuintes e da penalização fiscal dos comportamentos danosos à comunidade podem, assim, resultar inteiramente frustrados quando o universo dos contribuintes a que o agravamento do IMI se dirija esteja a coberto de uma qualquer isenção ou possa solicitá-la perante a Administração Fiscal.

Com certeza que seria impensável rever todo o sistema de isenções deste imposto com o propósito único de garantir eficácia aos agravamentos que actualmente se prevêm no art.112º do Código ou de outro que se pretenda introduzir para assegurar uma melhor protecção da floresta contra os incêndios. *Seria, no entanto, conveniente repensar a redacção do actual art.45º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, para garantir uma melhor articulação entre os objectivos da protecção social e os objectivos*

do ordenamento do território, bem como para prevenir que os contribuintes recorram a práticas fraudulentas com o fito de escapar aos agravamentos de imposto.³⁰

Trata-se de disposição à qual já se fez referência mais atrás e em cujo n.º1 se determina que fiquem isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios rústicos e urbanos pertencentes a sujeitos passivos cujo rendimento bruto total do agregado familiar englobado para efeitos de IRS não seja superior ao dobro do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado — € 10.805, a valores de 2006 — e cujo valor patrimonial tributário global não exceda dez vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, vale dizer € 54.026. No n.º2 do art.45.º acrescenta-se que estas isenções são reconhecidas pelo chefe de finanças da área da situação dos prédios, mediante requerimento devidamente fundamentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos “até 30 de Junho do ano em que tenha início a isenção solicitada”.³¹

Na sua actual redacção, que data do ano de 2003, quando se levou a cabo a reforma da tributação do património, o n.º1 do art.45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais permite, portanto, que o sujeito titular de prédios de reduzido valor patrimonial e de baixos rendimentos beneficie de isenção de IMI mesmo que seja titular de prédios a que se apliquem taxas majoradas de imposto, com o que podem frustrar em larga medida os objectivos de política ambiental e de ordenamento do território que presidem às majorações actualmente previstas no art.112.º do Código do IMI.³² Para além disso, a redacção algo ambígua do n.º2 do art.45.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais tem levado a que os contribuintes que solicitam esta isenção aos serviços de finanças façam a comprovação dos seus rendimentos apenas no

³⁰ O Estatuto dos Benefícios Fiscais não compreende, nunca compreendeu, dispositivos especificamente voltados para a promoção da silvicultura. Com alcance limitado, nota-se apenas que o art.56.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais dispensa do pagamento do IRC as comunidades locais pelos rendimentos que resultem da exploração florestal dos baldios, sempre que os rendimentos sejam afectos ao investimento florestal nos baldios ou a benfeitorias feitas no baldio ou junto da comunidade que o possui. De interesse neste domínio, o Estatuto dos Benefícios Fiscais prevê ainda isenções de IMI para os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística e para os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário e equiparáveis. Repare-se que o Estatuto dos Benefícios Fiscais surge em 1989, quando os temas extrafiscais dominantes eram — como em larga medida continuam a ser — os do intervencionismo económico e da redistribuição de riqueza, não constituindo o ambiente ou o ordenamento do território uma preocupação para a qual o legislador fiscal estivesse desperto. Na verdade, o cuidado com a silvicultura e o ordenamento da floresta era maior no *Anteprojecto de Estatuto dos Benefícios Fiscais* apresentado vinte anos antes, em 1969, pelos professores Alberto Xavier e Sousa Franco, onde se estabeleciam disposições especificamente voltadas para este sector de actividade.

³¹ A articulação com o art.70.º do Código do IRS mostra-se engenhosa. Em regra, para que dois sujeitos passivos casados beneficiem do mínimo de existência de IRS, é necessário que o rendimento colectável conjunto — rendimento líquido de deduções específicas e abatimentos — não ultrapasse os € 3550, devendo ainda ter origem predominante no trabalho dependente. Admitindo que ambos constituam trabalhadores dependentes, isso corresponderá a rendimentos brutos de € 10.218, a valores de 2006. O valor do mínimo de existência é, portanto, aproximado do que vale em sede de IMI sem ser rigorosamente o mesmo, sucedendo que em sede de IRS ele se encontra limitado aos titulares de rendimentos que tenham origem dominante na categoria A. Claro está que se os rendimentos dos contribuintes que pretenderem invocar o art.45.º do EBF tiverem origem predominante na silvicultura, poder-lhes-á ser concedida a isenção do IMI dirigida aos *sujeitos passivos de baixos rendimentos* mas nunca poderão eles beneficiar do mínimo de existência de IRS.

³² A redacção data de 2003 apenas, sendo que na sua redacção originária o que era então o art.55.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, epígrafado de *famílias de baixos níveis de rendimentos*, isentava da antiga *contribuição autárquica* os agregados familiares com rendimentos brutos englobados não superiores ao dobro do salário mínimo nacional, omitindo a referência ao valor patrimonial dos prédios, esta introduzida aquando da reforma da tributação do património levada a cabo por meio do Decreto-Lei n.º287/2003, de 12 de Novembro. Quanto ao art.45.º trata-se de norma cujo enquadramento no Estatuto dos Benefícios Fiscais constitui um profundo equívoco de técnica legal, pois que, constituindo um genuíno mínimo de existência na tributação estática do património, a sua consagração devia ser feita no próprio Código do IMI. Também as isenções predominantemente objectivas que constam do art.40.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais surgem aqui inteiramente deslocadas, devendo ela ter sido feita no capítulo II do Código do IMI, a par das isenções predominantemente subjectivas que se consagraram no art.11.º — de resto, foi esta mesma a solução adoptada em sede de IMT, descobrindo-se no capítulo II do Código do IMI muitas das isenções que para o IMI se disciplinam no EBF.

ano em que formulam o pedido, dispensando-se dessa prova nos anos subsequentes, ainda que os seus rendimentos tenham aumentado — e em resultado, tem vindo a crescer substancialmente o número de beneficiários desta isenção.

Pelo que se diz, julga-se que seria da maior importância proceder à alteração do art.45º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e isto em dois pontos essenciais à eficácia dos agravamentos previstos no art.112º do Código do IMI.

Primeiro, no sentido de determinar a inaplicabilidade desta isenção sempre que o sujeito passivo seja titular de prédios rústicos ou urbanos a que se apliquem taxas agravadas ou majoradas, como as que actualmente se prevêem para os prédios integrantes de áreas objecto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, para os prédios degradados e para os prédios devolutos — e como a que se poderia introduzir para os prédios rústicos florestais descurados pelos seus proprietários. *Depois*, no sentido de determinar que a isenção prevista neste artigo, fundamentando-se necessariamente nos rendimentos declarados pelo sujeito passivo no ano anterior, possui validade limitada a um ano, ficando a sua renovação sempre condicionada a novo pedido do contribuinte, acompanhado por nova demonstração dos rendimentos que ele aufera, prevenindo-se, deste modo, que, uma vez reconhecida a isenção, ela se prolongue no tempo independentemente da comprovação regular dos rendimentos a que está legalmente condicionada.

A revisão do art.45º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, assim feita, não teria com certeza por efeito subtrair à isenção de imposto as centenas de milhar de contribuintes que dela beneficiam, a maior parte dos quais merecidamente. Acredita-se, porém, que ela poderia conciliar melhor este cuidado social com o propósito contramotivador que preside aos agravamentos do IMI e que poderia assegurar de melhor forma o aproveitamento da isenção por parte quem possui rendimentos que não a justificam.

d) O desagravamento do IVA sobre as operações de limpeza da floresta

A penalização dos proprietários rurais que descuidem os terrenos florestais em sede de IMI, medida de precisão que é, pode ser acompanhada também por medidas de precisão destinadas a favorecer a gestão cuidada das florestas e a prevenção dos incêndios.

É certo que o nosso Código do IVA compreende um conjunto amplo de medidas de desagravamento do sector agrícola e silvícola, que só em limitada medida é trazido para dentro do sistema do IVA. Em matéria de isenções, já vimos que o art.9º, nº36, isenta de imposto as transmissões de bens efectuadas no âmbito das explorações silvícolas – explorações mencionadas no anexo A do Código – bem como as prestações de serviços exemplificadas no anexo B realizadas pelos silvicultores efectuadas com carácter acessório e utilizando os seus próprios recursos de mão-de-obra e o equipamento normal da respectiva exploração: as operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte; as operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfecção e ensilagem de produtos agrícolas; o armazenamento de produtos agrícolas; a guarda, criação e engorda de animais; a locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas; a assistência técnica; a destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização; a exploração de instalações de irrigação e de drenagem; a poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas.

Nota-se, portanto, que boa parte das transmissões de bens e das prestações de serviços realizadas no âmbito da actividade silvícola se encontra pura e simplesmente isenta de imposto. A par disto, o Código do IVA prevê taxas reduzidas para uma parte significativa dos inputs da actividade. Por um lado, o Código do IVA prevê a aplicação da taxa reduzida de 5% a adubos, fertilizantes e correctivos de solos; animais vivos, exclusiva ou principalmente destinados ao trabalho agrícola, ao abate ou à reprodução; farinhas, resíduos e desperdícios das indústrias alimentares e quaisquer outros produtos próprios para a alimentação de gado e de outros animais, incluindo os peixes de viveiro, destinados a alimentação humana; produtos fitofarmacêuticos; sementes, bolbos e propágulos; forragens e palha; plantas vivas, de espécies florestais ou frutíferas; bagaço de azeitona e de outras sementes oleaginosas, grão de uva e folhelho de uvas; sulfato cúprico, sulfato férrico e sulfato duplo de cobre e de ferro; enxofre sublimado; e rafia natural. Por outro lado, o Código do IVA prevê a aplicação da taxa intermédia de 12% aos utensílios e alfaias agrícolas, silos móveis, motocultivadores, motobombas, electrobombas, tractores agrícolas como tal classificados nos respectivos livretes, e outras máquinas e aparelhos exclusiva ou principalmente destinados à agricultura, pecuária ou silvicultura.

Por entre tudo isto, nota-se que a prestação de serviços a agricultores e silvicultores, e muito em concreto a prestação de serviços relativos à limpeza e manutenção da floresta, não beneficia de qualquer desagramento, sofrendo a taxa normal de 21%.

Ora, como se depreende da leitura do nº10 do Anexo H da Sexta Directiva, é permitida ao Estado português a aplicação de taxa reduzida de IVA a todos os bens e serviços normalmente empregues na produção agrícola, com exclusão de bens de equipamento como a maquinaria ou as construções. Assim, seria conforme ao direito comunitário aplicar a taxa reduzida de 5% às prestações de serviços de que sejam beneficiários os silvicultores no contexto normal da sua actividade e, muito em particular das prestações de serviços que visem a preparação dos seus terrenos florestais contra os incêndios. Por esta mesma razão se aplica em Espanha a taxa de 7% aos serviços efectuados em benefício dos titulares de explorações agrícolas ou florestais necessárias ao desenvolvimento das mesmas, nomeadamente a limpeza de árvores e bosques, nos termos do art.91º, §1, nº2, 3º da *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*.

A introdução de uma tal medida tomaria a forma de alteração à Lista I anexa ao Código, mostrando pouca complexidade do ponto de vista técnico. E trata-se de medida que favoreceria sobretudo os pequenos proprietários, que estão inteiramente fora do sistema do IVA ou que se enquadram no regime de isenção, para os quais o IVA suportado a montante não é deduzido mas suportado sempre como um custo. De entre o catálogo imenso dos benefícios reivindicados pelas corporações do sector florestal, talvez seja este aquele que se deva encarar com maior bondade, servindo de compensação à penalização em sede de IMI que discutimos mais atrás.

4. Pistas de Exploração

A introdução de um agravamento do imposto municipal sobre imóveis semelhante aos que já se encontram previstos no art.112º do Código do IMI, conjugada com a revisão pontual da isenção prevista no art.45º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e com o abaixamento da taxa de IVA aplicável às prestações de serviços relativas à preparação dos terrenos florestais contra o fogo, parecem constituir

as soluções que, *no curto prazo*, é possível introduzir no nosso sistema fiscal com vista à protecção das áreas florestais.

Com certeza que as possibilidades de introduzir “agulhões” fiscais seriam maiores e mais eficazes fosse outro o estado da nossa tributação predial rústica — e os resultados muito positivos produzidos no domínio da tributação predial urbana mostram que, sendo embora uma tarefa muito exigente, a reforma da tributação predial rústica não é uma tarefa que esteja além das capacidades da administração fiscal, posto que lhe sejam disponibilizados os meios para o efeito.

Olhando um pouco além do que é possível *neste concreto momento* fazer com os instrumentos fiscais de que dispomos, vale a pena registar aqui algumas experiências fiscais que nos são próximas e que constituem ilustrações úteis do que se pode ou deve fazer na instrumentalização do imposto ao ordenamento do território. Sem dúvida que um dos vícios de que padece a nossa fiscalidade é o da deficiente sensibilidade aos problemas do ambiente e do ordenamento territorial, um vício que só se pode ultrapassar olhando além fronteiras para países que, sofrendo de problemas semelhantes aos nossos, souberam mais cedo adoptar as medidas necessárias para os resolver.

a) O imposto andaluz sobre terras infra-utilizadas

O imposto andaluz sobre terras infra-utilizadas (*impuesto sobre tierras infrautilizadas*) foi criado por meio da Lei de Reforma Agrária da Andaluzia, a Lei nº8/1984, de 3 de Julho. Prevista pelo próprio Estatuto da Autonomia Andaluz, a reforma levada a cabo em 1984 era concebida como uma resposta global às necessidades de “transformação, modernização e desenvolvimento das estruturas agrárias” e como “instrumento de uma política de crescimento, pleno emprego e correcção dos desequilíbrios territoriais” numa região espanhola tradicionalmente marcada pelo latifúndio, pelo absentismo e por desníveis sociais fundos entre a população rural.³³ O imposto sobre terras infra-utilizadas surgia, assim, entre um conjunto diverso e graduado de medidas destinadas a assegurar que a propriedade fundiária cumprisse a sua função social, entre as quais se contavam como mais extremas a expropriação e as permutas forçadas.

O imposto andaluz constitui um imposto de carácter directo, real e periódico, que onera a infra-utilização dos prédios rústicos.

O *facto tributável* é constituído pela infra-utilização dos prédios rústicos, atestada pela falta da obtenção no período tributável de um dado rendimento óptimo por hectare, tal como ele é fixado para cada comarca através de instrumentos normativos próprios. Não se trata, pois, de onerar o rendimento potencial da propriedade rural, o que no direito espanhol é feito por meio da Contribuição Territorial Rústica e Pecuária, nem tão pouco de onerar o seu rendimento efectivo, o que é feito por meio do

³³ Juan José Hinojosa Torralvo, “Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas”, *Impuestos*, 1989, nº26, 20-41; Antonio Delgado, “La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 1989, nº61, 99-108; Miguel Angel Martinez Lago, “El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas y su constitucionalidad”, *Impuestos*, 1988, nº3, 27-32; Luís Manuel Alonso González (Madrid, 1994) *Los Impuestos Autonómicos de Caracter Extrafiscal*, 79-85. O imposto serviu de modelo à criação dos impostos estremenhos sobre o subaproveitamento de pastagens e sobre o subaproveitamento de regadios, por meio das leis nº1/1986, de 2 de Maio, e nº3/1987, de 8 de Abril, respectivamente; bem como do imposto asturiano de ordenamento agrário e desenvolvimento rural, instituído por meio da Lei nº4/1989, de 21 de Julho.

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas ou do Imposto sobre Sociedades — pretende-se, isso sim, onerar a efectiva falta de angariação dos rendimentos potenciais da propriedade rural, nisto se traduzindo a sua “infra-utilização”.

São *sujeitos passivos* do imposto as pessoas singulares ou colectivas titulares da propriedade ou de direito real de gozo sobre os prédios rústicos, sempre que as explorem directamente, bem como as pessoas singulares ou colectivas que as exploram em regime de arrendamento ou regime semelhante. Diversas entidades não-personificadas são também consideradas sujeito passivo do imposto, como é o caso das heranças jacentes ou das sociedades irregulares.

As *isenções* previstas pela lei são importantes. Assim, ficam isentos do imposto os prédios ou explorações de uso público, de serviço público, de natureza comunal, aqueles que tenham obtido um rendimento bruto anual igual ou superior a 80% do rendimento óptimo, bem como aqueles que apresentem extensão inferior a 50 hectares em cultivo de regadio, 300 hectares de sequeiro ou 750 hectares de aproveitamento em pasto e montes. Isentas são também as propriedades afectadas por declaração de catástrofe, aquelas relativamente às quais a Administração Autónoma reconheça verificarem-se circunstâncias determinantes de uma diminuição notável da produção, aquelas que estejam submetidas a um plano de melhoria e intensificação de cultivos e outras sujeitas a intervenção administrativa.

A *base de incidência* do imposto é composta pela diferença entre o rendimento óptimo e o rendimento efectivamente angariado ou entre o rendimento óptimo e o rendimento médio obtido pelo contribuinte nos 5 anos anteriores, caso esta última diferença se revele maior. É a esta base de incidência que se aplicam as *taxas do imposto*, que possuem *natureza progressiva*, crescendo à medida que aumento a matéria tributável: as taxas oscilam entre os 2%, quando a matéria tributável represente até 30% do rendimento óptimo, e os 10,75%, quando a matéria tributável represente 100% do rendimento óptimo. Dito, de outro modo, quando a terra seja inteiramente improdutiva, o proprietário fica sujeito a imposto de 10,75% pelo rendimento óptimo que dela deveria ter extraído³⁴

b) O imposto estremenho sobre solo não-edificado e construções em ruínas

O imposto sobre o solo não edificado e sobre construções em ruínas (*impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas*) foi instituído pela Comunidade Autónoma da Extremadura através da Lei nº9/98, de 26 de Junho, constituindo um imposto de carácter directo e progressivo, com finalidade primordialmente extrafiscal, que onera os terrenos que, tendo como destino natural a edificação, não sejam edificados no prazo estabelecido por lei, bem como as edificações que, tendo sido declaradas em ruínas, não sejam substituídas ou reabilitadas dentro do prazo legal.³⁵

No tocante aos terrenos edificáveis, o *facto gerador* é constituído pela falta de completa edificação no prazo de cinco anos, contados desde o momento em que adquirem os requisitos de edificabilidade. No

³⁴ As taxas de aplicação mais frequente são as que oscilam entre 2 e 4,5%, na medida em que as taxas superiores correspondem a graus de infra-utilização das terras que determinam, as mais das vezes, a aplicação de medidas de ordenação mais gravosas e distintas do imposto.

³⁵ O imposto foi remodelado em aspectos importantes pela Lei nº8/2002, de 14 de Novembro, a Lei de Reforma Fiscal da Comunidade Autónoma da Extremadura.

tocante às edificações em ruína, o *facto gerador* é constituído pela falta de solicitação de licença para a substituição ou reabilitação no prazo de cinco anos, contados desde o momento em que se produziu a resolução administrativa declarativa do estado de ruína. O *sujeito passivo* é por regra o proprietário dos imóveis.

As *isenções* do imposto são numerosas e importantes. Assim, está, desde logo, isenta a administração pública, os seus organismos autónomos, bem como as empresas públicas integralmente participadas por umas e por outros, quando os terrenos se destinem à urbanização ou construção de habitações. Permite-se também que as leis orçamentais (da Comunidade Autónoma) estabeleçam isenções de base territorial, tendo em conta a disponibilidade de solo sem carácter especulativo, especialmente nos municípios em que a emigração, a mortalidade ou a abundância de terrenos urbanos torne desnecessária a edificação de novas habitações. Gozam ainda de isenção os sujeitos passivos do imposto sempre que a matéria tributável correspondente à totalidade dos bens situados no mesmo município seja inferior a € 6.100, os sujeitos passivos titulares de bens cuja área seja individualmente inferior a 100 metros quadrados e aqueles que adquiram um bem sujeito a imposto com a finalidade de construir a sua habitação permanente.

A base tributável do imposto é constituída pelo valor cadastral dos terrenos não edificados ou dos terrenos com edificação declarada em ruína, base à qual se aplica a taxa de 10%. A esta percentagem aplica-se anualmente um incremento de um ponto percentual se os sujeitos passivos não realizarem as obras cuja falta determina a aplicação do imposto, até que se atinja um máximo de 20%, após o que não se procede a agravamento ulterior.

Além das isenções que registámos já, beneficiarão de uma redução de 95% da taxa de imposto as pessoas singulares titulares de terrenos edificáveis que careçam dos meios económicos necessários ao cumprimento do dever de edificar, as pessoas titulares de edificações declaradas administrativamente em estado de ruína que não disponham dos meios económicos necessários à respectiva substituição ou reabilitação, bem como as entidades sem fins lucrativos que prossigam interesses gerais, sempre que sejam titulares de um único edifício no território da Comunidade Autónoma da Extremadura. A aplicação destes benefícios fiscais depende de pedido e só podem deles aproveitar as pessoas singulares cujos rendimentos brutos provenientes do trabalho sejam inferiores a € 24.000, cujos rendimentos do capital, actividades económicas e ganhos patrimoniais não superem conjuntamente € 9.000, limites que se elevam a € 48.000 e € 18.000 no caso de tributação conjunta do agregado familiar.

5. Conclusões

A gestão deficiente da propriedade florestal e os incêndios para que ela tem contribuído tornam imperiosa a introdução de mecanismos fiscais que motivem uma alteração de comportamentos por parte dos proprietários rurais. Por razões de natureza orçamental e por força da revisão que se prepara do nosso sistema de benefícios fiscais, é conveniente que esses mecanismos se traduzam, antes do mais, na penalização fiscal dos proprietários que faltem aos deveres de cuidado que lhes são exigíveis.

A circunstância de a pequena propriedade florestal, onde se concentra boa parte dos fogos, se encontrar muito fragmentada e escapar largamente ao sistema cadastral e a tributação efectiva condiciona fortemente o leque de instrumentos fiscais de que se pode fazer uso na orientação de comportamentos dos proprietários.

De entre as soluções que se podem adoptar no curto prazo, a mais eficaz e expedita estará no agravamento das taxas do imposto municipal sobre imóveis incidente sobre os prédios rústicos com áreas florestais que não cumpram os devidos requisitos de prevenção dos incêndios. A majoração das taxas do IMI para estes prédios rústicos deve ser colocada na dependência de decisão dos municípios, permitindo uma adaptação às capacidades administrativas e às necessidades de ordenamento florestal de cada um. Por razões de simplicidade e de eficácia dever-se-á prever que a majoração de taxa seja sempre feita na mesma percentagem, fixando-se uma colecta mínima fixa por cada prédio ao qual seja aplicada a majoração. Por modo a garantir eficácia a esta e outras majorações de taxa do IMI, seria conveniente proceder ainda a uma revisão pontual do art.45º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, no sentido de determinar a inaplicabilidade da isenção que aí se estabelece aos contribuintes titulares de prédios rústicos ou urbanos que sofram a aplicação de taxas agravadas de imposto.

A penalização em sede de IMI dos proprietários de terrenos florestais que faltem aos deveres de cuidados que lhes cabem pode ser acompanhada do abaixamento do IVA incidente sobre as prestações de serviços relativas à protecção da floresta contra os incêndios, tornando mais acessíveis estes serviços ao pequeno silvicultor. Trata-se de solução simples, geradora de despesa fiscal diminuta e que aproveita sobretudo à pequena propriedade cuja gestão tende a ser mais deficiente.

A adopção de soluções mais subtis e de alcance mais fundo continua, no entanto, na dependência da implementação de um sistema cadastral completo e rigoroso. Só quando este sistema for disponibilizado se poderá fazer uso pleno do sistema fiscal na orientação dos comportamentos, desincentivando de modo eficaz a fragmentação da propriedade, penalizando de forma cirúrgica mas sistemática o absentismo, premiando a gestão cuidada e eficiente dos espaços florestais. O cadastro constitui, por isso, o pressuposto elementar de qualquer política fiscal voltada para a valorização da floresta e para o ordenamento do território, devendo a sua implementação constituir com certeza a primeira prioridade em qualquer estratégia fiscal para o sector.