

### Declaração de voto

Não pude subscrever o acórdão que, no caso, decidiu pela conformidade constitucional da taxa de urbanização a que os autos respitam.

Com efeito, embora tenha subscrito o Acórdão n.º 357/99 (processo n.º 1005/98), considero que as circunstâncias do caso impõem uma solução diferente da alcançada naquele aresto, tal como se concluiu no projecto apresentado nestes autos pelo relator inicial.

De acordo com os artigos 1.º, 2.º e 3.º do Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização da Câmara da Póvoa de Varzim, tal taxa constitui a compensação devida ao referido município pela realização de infra-estruturas urbanísticas na área do respectivo concelho, especificando o artigo 2.º o que, nos termos do referido Regulamento, se considera «infra-estrutura urbanística». Nos termos do mencionado Regulamento a taxa é devida pelas obras de construção ou ampliação de edifícios, pelas obras de reconstrução, quando determinem qualquer alteração estrutural do edifício primitivo, a menos que seja para cumprimento do RGEU.

Nos autos estava em questão a qualificação da referida compensação como «taxa» ou como «imposto», para o efeito de saber se a sua criação constitui reserva de lei parlamentar.

Renovando aqui a tradicional distinção entre os dois conceitos, o que os separa é o facto de o imposto ter carácter unilateral e a taxa ter um carácter bilateral. De facto, o imposto é toda a prestação pecuniária, coactiva e unilateral, exigida pelo Estado ou por outros entes públicos, enquanto que a taxa tem carácter sinalagmático, no sentido de que se trata de uma prestação a pagar pelo particular como contrapartida pela utilização individualizada de bens semipúblicos ou como prego autoritariamente fixado para tal utilização.

Assim, se a remoção do limite jurídico à actividade dos particulares se não traduzir na utilização individualizada ou efectiva de um bem semipúblico, tem de se concluir que se está perante um imposto ou uma «contribuição especial» que deve ser tratada como se fosse imposto.

No caso em apreço a câmara municipal cobrou a taxa de urbanização juntamente com a taxa pela execução da obra, pela concessão do alvará de licença de construção, sem que tenham sido realizadas quaisquer obras de infra-estruturas urbanísticas na sequência da construção do prédio licenciado (como se escrevia no projecto inicial), pelo que a referida compensação não constitui uma taxa mas sim um verdadeiro imposto, razão pela qual se violou o princípio da reserva da lei parlamentar exigida para a criação de impostos.

O ter votado o Acórdão n.º 357/99 assentou na convicção — porventura menos correcta — de que, no caso, a Câmara Municipal de Amarante tinha, de facto, efectuado obras de infra-estruturas urbanísticas de que beneficiaria especificamente o obrigado ao pagamento da «taxa».

De qualquer modo, repensada agora toda a problemática deste tipo de «compensação», mais me convenceu de que no caso das «taxas de infra-estruturas urbanísticas», mais conhecidas por taxas de urbanização, não se trata de verdadeiras e próprias taxas, mas antes de «contribuições especiais», relativamente às quais o Tribunal tem exigido o respeito do princípio da legalidade na sua criação, o que torna inconstitucional a sua qualificação como taxa, pois entendo que a exigência do pagamento da compensação pela realização de infra-estruturas urbanísticas deve ser tratada como se fosse um imposto.

De facto, o que está em causa na estatuição da referida «taxa de urbanização» é uma utilidade obtida da actividade pública de interesse geral ou uma maior despesa causada ao município pela necessidade de fazer face aos maiores encargos com tal actividade pública. Não existe assim, em boa verdade, qualquer prestação individual de serviços aos particulares assente em qualquer dever específico do mesmo município que possa substanciar o facto gerador da «taxa», nada podendo o particular exigir à entidade credora da «taxa».

As «contribuições especiais» são tributos que se podem traduzir na obtenção de um benefício («contribuições de melhoria») ou em encargos por maiores despesas públicas (ou municipais) provocadas pelas construções privadas, isto é, decorrentes do urbanismo e sem que o contribuinte possa exigir algo em troca.

De facto, as «contribuições de melhoria» pressupõem uma prévia acção de investimento público em determinada urbanização, não sendo razoável que apenas alguns beneficiem de tal investimento.

Por outro lado, os «encargos por maiores despesas» radicam no facto de as iniciativas privadas de urbanização, provocando largos réditos para os promotores, dão origem a maiores despesas públicas, que acabam por ser suportadas por todos os membros da comunidade, justificando-se assim a criação de encargos para satisfazer tais despesas.

Assim, não ignorando que existem diferentes entendimentos doutrinais, parece-me que Nuno Sá Gomes (cf., «Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária no sistema fiscal português», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 386, Abril-Junho de 1997, pp. 103 e segs.) está mais próximo da realidade quando considera

que «[...] a fiscalidade do urbanismo, em sentido amplo, abranja estas duas modalidades de impostos: as contribuições por aumento de valor decorrente das obras públicas de urbanização (encargos de mais-valias) e contribuições por maiores despesas, decorrentes de iniciativas privadas de urbanização (taxas para a realização de infra-estruturas urbanísticas)».

Neste entendimento é óbvio que a criação e regulamentação de tal tipo de «taxas» pelas assembleias municipais, ao arrepio do estabelecido no artigo 103.º da Constituição, viola a reserva de lei formal bem como o princípio da legalidade e tipicidade da criação de impostos.

Assim, votaria a improcedência do recurso por inconstitucionalidade do Regulamento da Taxa Municipal de Urbanização da Póvoa de Varzim. — *Vitor Vitor Nunes de Almeida*.

**Acórdão n.º 418/2000/T. Const. — Processo n.º 114/2000.** — Acordam na 1.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I — 1 — No Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, Fernando, Macedo & Eugénio, L.ª, com sede no lugar de Monte de Pombal, freguesia de Infias, concelho de Guimarães, deduziu impugnação judicial contra a liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas referente ao exercício de 1992, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa oportunamente apresentada (cf. processo apenso).

Alegou, em síntese, que:

Por escritura pública de 22 de Junho de 1990, a impugnante e a sociedade LEASIMPOR — Companhia de Locação Financeira Imobiliária, S. A., celebraram um contrato de locação financeira, respectivamente como locatária e locadora, tendo como objecto o prédio urbano identificado nos autos, destinado a indústria, situado no lugar de Monte de Pombal, freguesia de Infias, concelho de Guimarães (prédio que, na mesma data, havia sido adquirido pela LEASIMPOR à impugnante);

A impugnante passou a usufruir o gozo do referido prédio e ficou obrigada ao pagamento de retribuições periódicas, tendo pago as rendas acordadas no contrato de locação financeira;

Tendo a impugnante contabilizado como custo do exercício e deduzido para efeito de determinação do lucro tributável o montante das contribuições periódicas pagas, o Núcleo de Fiscalização de Empresas da Direcção Distrital de Finanças de Braga não aceitou a dedução ao lucro tributável do valor de 2 899 215\$, correspondente às rendas pagas em cumprimento do contrato de locação financeira.

Na perspectiva da recorrente, a liquidação impugnada «enferma do vício de violação de lei e de errónea qualificação do facto tributário».

2 — Na sua resposta, o representante da Fazenda Pública remeteu para a fundamentação constante do despacho impugnado, proferido pela Direcção de Finanças do Distrito de Braga (a fls. 22 e 23 do apenso). Aí se afirmava que, uma vez que o bem locado inclui uma parte edificada e um logradouro, na contabilidade deveria ser evidenciado separadamente o valor do terreno e o valor da construção, tal como determina o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 2/90, de 12 de Janeiro. Não sendo tal explicitação feita pelo contribuinte, aplicar-se-ia o regime supletivo, nos termos do qual se considera que o valor do terreno a ter em consideração corresponde a 25% do valor global da aquisição (no caso, 40 000 000\$). Partindo de tal valor, foi efectuada a correcção dos custos em conformidade com o disposto no artigo 41.º, n.º 1, alínea f), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, pelo que a liquidação não é ilegal.

3 — Requerida pela impugnante a prova por arbitramento, mediante exame, com base em três quesitos que apresentou, foram designados peritos, que concluíram no seu laudo:

«A luz dos critérios contabilísticos atrás enunciados, e por pesquisa por amostragem efectuada à escrita da empresa e respectiva documentação de suporte, conclui-se que esta cumpriu o preceituado no Plano Oficial de Contabilidade, bem como o disposto na [...] directriz contabilística n.º 10, quanto ao regime transitório de contabilização dos contratos de locação financeira, após 1 de Janeiro de 1994, para contratos celebrados anteriormente a esta data e ainda em vigor.»

4 — Por sentença de 13 de Julho de 1999 (fl. 58 e segs.), o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga julgou a acção procedente, anulando a liquidação na parte em que se mostre influenciada pela não consideração do valor total das rendas.

O Tribunal fundamentou assim a sua decisão:

«[...]»

A única questão a resolver é a de saber se a impugnante, em face do disposto no dito artigo 41.º, n.º 1, alínea f), podia ter apresentado como custo do exercício a totalidade do valor das rendas pagas, ou se, como pretende a FP não podia deduzir uma parte referente ao terreno.

À época (a sua redacção foi alterada pelo Decreto-Lei n.º 138/92, de 17 de Julho, dela resultando então não serem dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as rendas de locação finan-

ceira relativas a imóveis na parte correspondente à amortização financeira do bem locado que excedesse a reintegração máxima que poderia ser praticada caso o bem de que se tratasse fosse adquirido directamente, sendo esse excesso eventualmente deduzido das diferenças ocorridas nos exercícios em que a amortização financeira fosse inferior àquela reintegração máxima; foi revogada pelo Decreto-Lei n.º 420/93, de 28 de Dezembro, e tem agora a redacção que lhe deu a Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, e que nada tem a ver com a problemática aqui em causa), a dita alínea f) dizia, basicamente, não serem dedutíveis ao lucro tributário as rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos.

Quer esta redacção quer a introduzida pelo dito Decreto-Lei n.º 138/92 (esta mais conseguida) mostram a preocupação do legislador em impedir o empolamento de custos através do expediente da aquisição de imóveis por meio de contratos de locação financeira.

[...]

No caso dos autos, a impugnante obrigou-se ao pagamento de rendas no valor de 82 938 800\$, pelo uso de um imóvel vendido à locadora por 40 000 000\$, sem obrigação de quaisquer obras para esta...

Se tivesse adquirido a propriedade do imóvel, a impugnante não podia deduzir senão 5% por ano do valor dos edifícios existentes no prédio, segundo o artigo 11.º e código 2020 do grupo I da divisão I da tabela II do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, ou seja, 20 anos para deduzir, em princípio, 30 000 000\$, vista a regra 3 daquele artigo 11.º

A aceitar-se a tese da impugnante, só relativamente a 1991 podia ela deduzir 13 859 660\$ (4 × 3 646 915\$ — renda trimestral das primeiras 20 prestações).

Sendo isto assim, e compreendendo-se, embora, a preocupação do legislador, não quer dizer que seja sufragável a interpretação meramente literal que fazem a AF e a FP do citado preceito.

A locação financeira não é a mesma coisa que um contrato de compra e venda a prazo; nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 171/79, de 6 de Junho, a locadora pode [...] comprar a coisa objecto do contrato. Não se obriga a comprar, e, seguramente, muitos destes contratos findam sem que a compra tenha lugar.

Por outro lado, as rendas pagas num caso como o dos autos — em que o contrato tem como objecto um prédio urbano, naturalmente com edifícios e logradouro — não são decomponíveis (visto que as partes o não fizeram) numa parte destinada ao pagamento do uso dos edifícios e outra do logradouro; a renda é só uma, e refere-se à unidade predial.

[...]

A dita alínea f) releva do pressuposto, não aceitável, de equiparação da locação financeira a uma compra e venda a prazo, só assim se entendendo que se restrinja o direito do locatário, de dedução dos encargos com as rendas, de modo idêntico ao aplicável ao adquirente de um imóvel, no que se refere ao terreno.

Todavia, as rendas de um contrato de locação financeira são, em princípio, custos comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos — v. artigo 23.º, n.º 1, alínea d) do CIRC, onde expressamente se fala em rendas, nada obstante a que o locatário a que esta norma se refere (e que tem o direito de deduzir tudo quanto despenda a título de rendas), em certo momento, adquira a propriedade do locado, tendo, entretanto, obtido deduções que não conseguiria se tivesse comprado o imóvel aquando da outorga do contrato de arrendamento.

Não quer isto dizer que o Fisco se deva quedar manietado perante qualquer contrato de locação financeira, por mais estapafúrdio que ele pareça.

Havendo indícios de negócio simulado susceptível de causar diminuição de receita tributária, deve actuar-se os meios de investigação criminal respectivos, pois pode estar-se em face de um ilícito criminal tipificado no artigo 23.º do RJFNA.

Em conclusão:

Recusamos a aplicação da norma constante da alínea f) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, por a considerarmos violadora dos princípios do Estado de direito democrático — artigo 2.º da lei fundamental —, e da igualdade, do artigo 13.º do mesmo diploma, entendido aquele (Estado) como um em que institutos jurídicos diferenciados como são a compra e venda e o contrato de locação financeira de imóveis, máxime, quanto à transmissão da propriedade, não são equiparados para efeitos fiscais, em termos de ao locador só serem permitidas as deduções de custos que não incluam a parte respeitante ao terreno do imóvel não integralmente ocupado com construções, como acontece com o proprietário, e o princípio da igualdade que impondo que situações semelhantes tenham tratamento fiscal semelhante, sendo o caso das rendas de um contrato de arrendamento ou de locação financeira, na medida em que num caso e noutro não há a certeza de que, findo o contrato, ou em qualquer momento da sua vigência, o locatário adquira a propriedade do locado, devendo, pois, ambos, em função dessa incerteza, ter o mesmo tratamento, ou seja, o direito de deduzirem fiscalmente o valor total das rendas.

A impugnante podia, pois, deduzir a totalidade do valor das rendas, tendo mérito a sua pretensão.

Termos em que se julga a impugnação procedente, anulando-se a liquidação na parte em que se mostre influenciada pela não consideração do valor total de rendas acima referido.»

5 — O representante do Ministério Público junto do Tribunal Tributário de Braga interpôs recurso desta decisão para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto nos artigos 70.º, n.º 1, alínea a), e 72.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, da Lei n.º 28/82.

No Tribunal Constitucional, o Ministério Público apresentou as suas alegações, tendo concluído:

«1.º A norma constante do artigo 41.º, n.º 1, alínea f) da redacção originária do CIRC, ao estatuir que não são dedutíveis como custos do exercício os encargos derivados de rendas de locação financeira, na parte correspondente ao valor dos terrenos — aliás, em consonância com a regra afirmada pelo artigo 32.º, n.º 1, alínea b) do mesmo Código, que dispõe não serem aceites como custos as reintegrações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos —, não viola os princípios da igualdade e do Estado de direito democrático.

2.º Na verdade, tal solução legislativa — situada em área de conteúdo acentuadamente 'técnico' e orientado por preocupações de índole essencialmente 'economista' — não pode considerar-se absolutamente arbitrária ou discricionária, tendo nomeadamente em conta que, na locação financeira, o locatário — para além do imediato gozo da coisa — goza de uma expectativa de aquisição da mesma, nos termos do próprio contrato.

3.º Termos em que deverá proceder o presente recurso.»

Fernando, Macedo & Eugénio, L.<sup>da</sup>, não alegou.

Cumprir decidir.

II — O presente recurso tem por objecto a constitucionalidade da norma contida no artigo 41.º, n.º 1, alínea f), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que o Tribunal Tributário de Braga julgou inconstitucional e que, nos termos do artigo 204.º da Constituição da República Portuguesa, se recusou a aplicar.

Dispunha o artigo 41.º, n.º 1, alínea f), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (adiante, abreviadamente, Código do IRC), na sua versão originária:

«Artigo 41.º

#### Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 — Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

- f) As rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou de que não seja aceite reintegração nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 32.º e, bem assim, as rendas de locação financeira de viaturas ligeiras de passageiros e de barcos de recreio e de aviões de turismo na parte em que não seja aceite reintegração nos termos da alínea f) do n.º 1 do citado artigo;

Tendo em conta a questão discutida no caso dos autos e o segmento do preceito que o juiz se recusou a aplicar, apenas está em causa neste recurso a primeira parte da norma transcrita, isto é, a norma segundo a qual «não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizadas como custos ou perdas do exercício, as rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos».

O tribune recorrido considerou que esta norma é «violadora dos princípios do Estado de direito democrático e da igualdade», em razão de, por um lado, equiparar, para efeitos fiscais, o contrato de compra e venda e o contrato de locação financeira, em matéria de dedução de custos, e de, por outro impor um tratamento fiscal diferenciado das rendas correspondentes a um contrato de arrendamento e das rendas correspondentes a um contrato de locação financeira.

7 — Ao tempo da liquidação impugnada no processo que está na origem do presente recurso de constitucionalidade, e até 1 de Janeiro de 1994, os bens dados em locação financeira eram contabilizados no activo imobilizado da sociedade de locação financeira e não no activo imobilizado do locatário.

Correspondentemente, durante o período de duração do contrato, a amortização e a reintegração fiscal dos bens objecto de locação financeira eram feitas pela sociedade de locação financeira e as rendas de locação financeira eram aceites como custos para efeitos de determinação do lucro tributável do locatário (sobre a matéria, cf. José Carlos Gomes Santos, «Enquadramento fiscal da locação financeira em Portugal. Algumas notas e comentários», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 319/321, Julho-Setembro de 1985, pp. 195 e segs.; Maria Teresa Barbot Veiga de Faria, «Locação financeira: questões em torno de

um novo tratamento contabilístico e fiscal», *Fisco*, Dezembro 1988, pp. 11 e segs.; M. H. Freitas Pereira, «Regime fiscal das rendas de locação financeira de imóveis e de viaturas ligeiras de passageiros», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 361, Janeiro-Março de 1991, pp. 135 e segs.; Rui Pinto Duarte, «15 anos de leis sobre *leasing* — balanço e perspectivas», *Fisco*, Março-Abril de 1994, pp. 3 e segs.; João Fernandes, «O novo tratamento contabilístico e fiscal da locação financeira», *Fisco*, Março-Abril de 1994, pp. 15 e segs.).

Este regime de contabilização dos bens objecto de locação financeira era susceptível de conduzir a uma situação de não neutralidade fiscal. Por isso, ainda antes de substituir tal regime pelo inverso, de integração dos bens objecto de locação financeira no activo do locatário (em vigor desde 1 de Janeiro de 1994), a lei não deixou de dar «alguns passos no sentido de uma disciplina mais neutral» (cf. M. H. Freitas Pereira, «Regime fiscal das rendas de locação financeira. . .» pp. 139 e segs.), a saber:

A exclusão da base de cálculo das reintegrações dos bens dados em locação financeira do preço convencionado para a transferência da propriedade desses bens para o locatário no final do contrato [alínea e) do n.º 1 do artigo 32.º do Código do IRC e n.º 1 do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro];

A não dedutibilidade para efeitos de determinação do lucro tributável de determinados valores, os referidos na alínea f) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC;

A fixação de um ritmo de reintegrações dos bens dados em locação financeira em termos mais próximos dos que seriam praticados caso os bens tivessem sido adquiridos directamente pelo locatário (n.º 3 do artigo 14.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90).

A não dedutibilidade, para efeitos de determinação do lucro tributável do locatário, dos valores referidos na alínea f) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC — e, concretamente, das rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos — é assim considerada uma das medidas destinadas a minorar as consequências da não neutralidade fiscal decorrentes do regime contabilístico e fiscal então em vigor.

A solução consagrada na alínea f) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC corresponde à norma incluída na alínea b) do n.º 1 do artigo 32.º do mesmo Código, reflectindo a regra da simetria entre as posições do locatário e do locador no regime fiscal da locação financeira.

Na verdade, o artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, na parte que aqui interessa considerar, estabelece que «não são aceites como custos as reintegrações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos».

Este último preceito encontra a sua justificação na circunstância de os terrenos não estarem sujeitos a depreciação — ao contrário do que sucede, por exemplo, com os edifícios — e não poderem por isso ser reintegrados para efeitos fiscais.

8 — Trata-se portanto de verificar se a norma questionada, inserida no contexto descrito, contraria os princípios do Estado de direito democrático e da igualdade.

8.1 — De acordo com a noção apresentada por Gomes Canotilho e Vital Moreira (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª ed., Coimbra, p. 63), «o princípio do Estado de direito democrático, mais do que constitutivo de preceitos jurídicos, é sobretudo conglobador e integrador de um amplo conjunto de regras e princípios dispersos pelo texto constitucional, que densificam a ideia da *sujeição do poder a princípios e regras jurídicas*, garantindo aos cidadãos liberdade, igualdade e segurança».

Para o que aqui releva, o princípio do Estado de direito democrático abrange, designadamente: o princípio da protecção dos cidadãos contra a prepotência, o arbítrio e a injustiça, o princípio da igualdade e o princípio da confiança.

Ora, como se referiu, a não dedutibilidade, para efeitos de determinação do lucro tributável do locatário, das rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos, sendo uma das medidas tendentes a uma maior neutralidade fiscal no domínio da locação financeira, pretende traduzir uma posição de simetria entre as posições do locatário e do locador.

A não dedutibilidade, para efeitos de determinação do lucro tributável do locatário, das rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos relaciona-se portanto com a regra geral da inadmissibilidade de reintegração de terrenos para efeitos fiscais, consequência legal da circunstância natural do não depreciação ou desgaste físico dessa categoria de bens.

A solução não é assim desprovida de fundamento material, não se vendo como possa afectar, em termos inadmissíveis e desproporcionados, quaisquer expectativas dignas de tutela ou lesar o princípio da confiança.

8.2 — Também por esta razão não procede o argumento, que parece constar da sentença recorrida, assente na comparação entre, de um

lado, a situação fiscal do locatário financeiro (ou o tratamento fiscal das rendas correspondentes a um contrato de locação financeira) e, de outro, a situação fiscal do comprador ou do arrendatário (ou o tratamento fiscal, respectivamente, dos custos relacionados com terrenos ou das rendas correspondentes a um contrato de arrendamento).

Segundo a jurisprudência uniforme e constante do Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade reconduz-se a uma proibição de arbítrio, sendo inadmissíveis quer a diferenciação de tratamento sem qualquer justificação razoável, de acordo com critérios objectivos constitucionalmente relevantes, quer a identidade de tratamento para situações manifestamente diferentes.

A caracterização de uma medida legislativa como inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, depende, em última análise, da ausência de fundamento material suficiente, isto é, da falta de razoabilidade e da falta de coerência com o sistema jurídico.

Em contrapartida, as medidas de diferenciação não-de ser materialmente fundadas.

À luz destas considerações, a solução consagrada pela norma questionada no presente recurso não se apresenta de todo injustificada nem desrazoável.

Com efeito, o contrato de locação financeira distingue-se — quanto ao regime jurídico a que se encontra sujeito, quanto aos direitos e obrigações das partes, quanto à natureza jurídica — quer do contrato de compra e venda quer do contrato de arrendamento (sobre a distinção, por todos, Rui Pinto Duarte, *A Locação Financeira*, Lisboa, sem data, mas 1983, pp. 79 e segs.).

Acrescerá ainda para a justificação do regime constante do artigo 41.º, n.º 1, alínea f), do Código do IRC que ele traduz uma ponderação do equilíbrio económico-fiscal das partes dentro do próprio contrato de locação financeira.

De todo o modo, importa sublinhar que, para efeitos fiscais, mais relevante do que a qualificação jurídico-formal das operações é a consideração da respectiva função económica e financeira. Na verdade, e também por essa razão, em certos casos «os conceitos jurídico-privados sofrem uma reelaboração no direito fiscal» (cf. José Manuel Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 2.ª ed., 1972, pp. 117 e segs.).

Sob este ponto de vista, há que reconhecer, por um lado, que não é desrazoável aproximar os regimes fiscais da compra e venda financiada e da locação financeira, uma vez que as vantagens e os custos para o comprador são equiparáveis aos do locatário financeiro (sobre a questão, Michael Martinek, *Moderne Vertragstypen, I: Leasing und Factoring*, München, 1991, pp. 75 e segs.). A aproximação justifica-se particularmente em casos, como o dos autos, do designado *leaseback* — operação através da qual o proprietário de um bem procede à sua venda, celebrando simultaneamente com o comprador um contrato de locação de retoma do mesmo bem —, em que o vendedor-locatário não deixa de ter a posse física do bem alienado e é afinal materialmente o autêntico proprietário do bem tomado em locação financeira. A locação financeira tem então uma função predominante, se não mesmo exclusiva, de financiamento e a transmissão (meramente jurídica) do bem para o locador financeiro constitui a garantia desse financiamento.

Por outro lado, dentro da mesma perspectiva de consideração da função económico-financeira das operações, não é desrazoável a diferenciação dos regimes fiscais aplicáveis ao arrendamento e à locação financeira. Na verdade, a renda, no contrato de arrendamento, corresponde ao preço devido pelo uso do bem arrendado, enquanto a renda de locação financeira inclui uma parte que corresponde à amortização financeira do bem locado e outra parte que diz respeito ao juro e à margem de locação financeira. Esta circunstância reflecte-se no valor das rendas correspondentes a um e outro contrato: em condições equiparáveis, as rendas relativas a um contrato de arrendamento são tendencialmente de valor mais baixo do que as rendas relativas a um contrato de locação financeira.

9 — Não estabelecendo a norma contida na primeira parte da alínea f) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC qualquer medida susceptível de lesar, em termos inadmissíveis e desproporcionados, expectativas dignas de tutela, nem resultando de tal norma qualquer diferença de tratamento que possa considerar-se arbitrária ou injustificada, conclui-se não existir violação dos princípios do Estado de direito democrático e da igualdade.

10 — A não inconstitucionalidade da norma constante do artigo 41.º, n.º 1, alínea f), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, foi já afirmada por este Tribunal nos Acórdãos n.ºs 321/2000 e 358/2000 (ainda inéditos).

III — 11 — Nestes termos, e pelos fundamentos expostos, o Tribunal Constitucional decide:

- a) Não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 41.º, n.º 1, alínea f), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, no segmento em que determina a não dedutibilidade, para efeitos de determinação do

lucro tributável do locatário, das rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos;

- b) Consequentemente, conceder provimento ao recurso, determinando a reforma da decisão recorrida de harmonia com o presente juízo sobre a questão de constitucionalidade.

Lisboa, 10 de Outubro de 2000. — *Maria Helena Brito* — *Vítor Nunes de Almeida* — *Artur Maurício* — *Luís Nunes de Almeida* — *José Manuel Cardoso da Costa*.

**Acórdão n.º 420/2000/T. Const. — Processo n.º 204/2000.** — Acordam na 3.ª Secção do Tribunal Constitucional:

**I — Relatório.** — 1 — *Maria Margarida Neves Sousa Santos* e *José Manuel da Cruz Sousa Santos* interpõem o presente recurso, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional, do acórdão da Relação de Lisboa, de 28 de Outubro de 1999.

Este aresto negou provimento ao recurso de apelação que os ora recorrentes tinham interposto da sentença que havia julgado improcedente a acção de despejo por eles proposta contra *Adriano Gonçalves*, com fundamento na necessidade da casa que lhe arrendaram para nela estabelecerem a sua habitação, pois, sendo emigrantes, pretendem regressar a Portugal e não têm aqui casa própria ou arrendada.

A acção foi julgada improcedente e a apelação não provida, em virtude de o arrendatário (dito *Adriano Gonçalves*) ter mais de 65 anos de idade.

Pretendem os recorrentes que este Tribunal aprecie a constitucionalidade da norma constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 107.º do Regime do Arrendamento Urbano, «na interpretação de que a limitação ao direito de denúncia para habitação do senhorio aí contemplada pode ser oposta mesmo ao senhorio da idade igual ou superior à do inquilino».

Os recorrentes concluíram como segue a alegação que apresentaram neste Tribunal:

«1 — Em caso de conflito de direitos à habitação, a lei faz prevalecer a necessidade habitacional do senhorio face à do inquilino, atribuindo-lhe o direito de denunciar o contrato de arrendamento para prover essas necessidades.

2 — Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 107.º do RAU, esse direito do senhorio tem como limite a circunstância de o inquilino ter mais de 65 anos de idade: visou a lei proteger, nesse caso, a parte normalmente mais fraca no contrato, em atenção à respectiva senioridade.

3 — Quando, porém, o senhorio denunciante tenha ele mesmo idade igual ou superior a 65 anos — e sobretudo se tiver idade superior à do inquilino — desaparece a razão de ser daquela limitação.

4 — O cerne do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição é o de assegurar tratamento igual a situações materialmente iguais e tratamento diferente a situações materialmente diferentes, em função e na medida dessa diferença.

5 — A interpretação sustentada nas instâncias — de que a limitação ao direito de denúncia para habitação do senhorio contemplada na norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 107.º do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, pode ser oposta mesmo ao senhorio de idade igual ou superior à do inquilino — provoca um tratamento desigual em situações onde está ausente a diferença material que justificou a solução da lei.

6 — Com essa interpretação, a norma em causa é materialmente inconstitucional.

Termos em que deve ser a mesma norma, na apontada interpretação, ser julgada inconstitucional [...]

O recorrido não alegou.

2 — Cumpre, então, decidir se a norma constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 107.º do Regime do Arrendamento Urbano (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro), na interpretação apontada, é ou não inconstitucional.

**II — Fundamentos.** — 3 — A norma *sub iudicio*.

O contrato de arrendamento para habitação — único que aqui importa considerar — está sujeito ao princípio da renovação obrigatória e automática: «renova-se por períodos sucessivos, se nenhuma das partes o tiver denunciado no tempo e pela forma convencionados ou designados na lei» — dispunha o artigo 1054.º, n.º 1, do Código Civil, revogado, entretanto, pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, e, presentemente, o artigo 68.º, n.º 2, do Regime do Arrendamento Urbano, dispõe: «a denúncia do contrato pelo senhorio só é possível nos casos previstos na lei e pela forma nela estabelecida». Ou seja: o senhorio não pode denunciar o contrato de arrendamento *ad nutum*.

Com a regra da renovação obrigatória e automática do contrato de arrendamento habitacional — que foi introduzida no nosso ordenamento jurídico pelo Decreto n.º 5411, de 17 de Abril de 1919, mas que deixou de ser obrigatória para todos os contratos desse tipo, pois, nos termos dos artigos 98.º a 100.º do citado Regime, as partes

podem convencionar que o contrato tenha duração limitada — o que se pretende é conferir estabilidade à posição do locatário: este, findo o prazo convencionado ou supletivamente fixado na lei, pode impor ao senhorio a renovação do contrato, unilateral e discricionariamente.

O senhorio pode, no entanto, também pôr termo ao contrato por denúncia — para além de o poder fazer cessar por resolução ou caducidade (cf. artigo 50.º do Regime do Arrendamento Urbano).

Um dos casos em que o contrato de arrendamento pode ser denunciado pelo senhorio é o de este ter necessidade da casa para sua habitação [cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 69.º do referido Regime].

O exercício do direito de denúncia do contrato para habitação do senhorio depende, porém, da verificação dos requisitos enumerados nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 71.º do referido Regime do Arrendamento Urbano [cf., sobre esses requisitos, os Acórdãos n.ºs 151/92 e 174/92 (publicados no *Diário da República*, 2.ª série, de 28 de Julho de 1992 e de 18 de Setembro de 1992, respectivamente)]. E mais: tal direito de denúncia não pode ser exercido quando, no momento em que deva produzir efeitos, ocorra alguma das circunstâncias enumeradas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 107.º desse mesmo Regime.

Dispõe, na verdade, o n.º 1 deste artigo 107.º, inserido no capítulo II, cuja epígrafe é «(Das limitações ao direito de denúncia)»:

«1 — O direito de denúncia do contrato de arrendamento, facultado ao senhorio pela alínea a) do n.º 1 do artigo 69.º, não pode ser exercido, quando, no momento em que deva produzir efeitos, ocorra alguma das seguintes circunstâncias:

- Ter o arrendatário 65 ou mais anos de idade ou, independentemente desta, se encontre na situação de reforma por invalidez absoluta, ou, beneficiando de pensão de invalidez, sofra de incapacidade total para o trabalho;
- Manter-se o arrendatário no local arrendado há 30 ou mais anos, nessa qualidade.»

Por conseguinte, no que aqui importa, se, no momento em que a denúncia deve produzir efeitos, o arrendatário tiver 65 ou mais anos de idade, o senhorio não pode denunciar o contrato para satisfazer a sua necessidade de habitação. E isto é assim (na interpretação do acórdão recorrido), mesmo que o senhorio tenha, também ele, mais de 65 anos de idade.

Na verdade, tal aresto, depois de assentar em que o recorrente e o recorrido se encontram em iguais circunstâncias quanto à idade, pois têm ambos mais de 65 anos de idade, ponderou o seguinte:

«No caso que nos ocupa, pretendeu o legislador que a norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 107.º do RAU, em caso de conflito de interesses entre arrendatário e senhorio e, no que respeita ao direito fundamental à habitação, proteger, por motivo de humanidade, a parte mais fraca que considerou ser o inquilino. [...] Se o legislador, perante tal conflito de interesses, quisesse fazer prevalecer os do senhorio, certamente não deixaria de regular expressamente o caso, como acontece em França, com a Lei Quilliot (exigia expressamente para o inquilino idade superior a 70 anos, desde que o locador não tivesse mais de 60), norma essa reeditada no artigo 15.º-III da Lei de 6 de Julho de 1989 (Lei 89-462).

Tendo as limitações impostas ao exercício do direito de denúncia como justificação a diferente posição do inquilino e do senhorio, o legislador ordinário acabou por, a situação desigual, dar tratamento desigual [...]

Mas, se o senhorio, que requer a denúncia do arrendamento, for emigrante ausente do País há, pelo menos, 10 anos, pretender regressar ou tiver regressado ao País há menos de 1 ano, e, na altura da celebração do contrato, já fosse proprietário, comproprietário ou usufrutuário do imóvel, então o inquilino já não lhe pode opor triunfantemente a sua idade, para evitar o despejo: nesse caso, o facto de o inquilino ter 65 anos ou mais de idade já não opera como limitação ao direito de denúncia do contrato para habitação do senhorio.

Na verdade, o artigo 108.º do referido Regime prescreve:

«As limitações previstas no n.º 1 do artigo anterior não subsistem quando o senhorio, sendo já proprietário, comproprietário ou usufrutuário do prédio ou parte do prédio à data do seu arrendamento, pretenda regressar ou tenha regressado há menos de 1 ano ao País, depois de ter estado emigrado durante, pelo menos, 10 anos.»

Nestes autos, embora o senhorio invoque a sua qualidade de emigrante, não há, porém, que considerar a situação por último referida. O que tão-só há que decidir é se é inconstitucional a norma constante do artigo 107.º, n.º 1, alínea a), do Regime do Arrendamento Urbano, interpretada no sentido de que o senhorio, mesmo que tenha mais de 65 anos de idade, não pode denunciar o contrato de arrendamento para satisfazer a sua necessidade de habitação, se, no momento em que a denúncia deva produzir efeitos, o arrendatário tiver 65 ou mais anos de idade.

4 — A questão de constitucionalidade.

4.1 — Sustentam os recorrentes que a norma aqui *sub iudicio* é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, uma vez