

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

CUSTOS DE CUMPRIMENTO DOS IMPOSTOS
SOBRE IMÓVEIS

Olga Yauseyeva Martins

Lisboa, Setembro de 2016

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

DISSERTAÇÃO:

CUSTOS DE CUMPRIMENTO DOS IMPOSTOS SOBRE
IMÓVEIS

Olga Yauseyeva Martins

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis d'Oliveira Martins

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma
Arguente _____ Prof. Dr. Especialista Jesuino Alcântara Martins
Vogal _____ Prof. Doutor Guilherme d'Oliveira Martins

Lisboa, Setembro de 2016

DECLARAÇÃO

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio ó a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor ó constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, o Professor Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis de Oliveira Martins pelas boas ideias, conselhos e indicações que contribuíram para a realização deste trabalho.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), que me facultou uma sólida formação teórico-prática na área fiscal, proporcionando assim a realização de um Mestrado em Fiscalidade.

Ao leque excepcional de professores de que fez parte o Mestrado em Fiscalidade, pelos conhecimentos que foram sendo ministrados e transmitidos, elementares, quer para a via profissional, quer para a concretização da minha dissertação, e, pela incansável dedicação ao bom funcionamento do Mestrado, por parte da Diretora de Curso, a Professora Doutora Clotilde Paulina Celorico Palma.

Aos meus colegas de curso, pela partilha de experiências, de conhecimentos, pela solidariedade sentida no decorrer do mestrado.

Ao meu marido e às minhas filhas, pela sua compreensão e paciência, a quem, em diversas alturas não pude dar a atenção devida, e ainda assim foram sempre capazes de me premiar com muito amor.

RESUMO

Em virtude da reforma de Tributação de Património ter entrado na sua fase de maturidade, a maioria dos prédios urbanos já se encontram avaliados de acordo com o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, já terminou o prazo legal do regime transitório, e assim agora encontramos-nos perante a realidade da subida significativa do valor patrimonial dos prédios urbanos em Portugal. Como consequência direta da reavaliação do parque urbano português e da aproximação do valor patrimonial ao valor do mercado temos um grande aumento da carga fiscal sobre bens imóveis que não está relacionada com o aumento da capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Com a dada dissertação pretende-se em primeiro lugar avaliar o impacto fiscal relacionado com o pagamento do IMI na diminuição do rendimento disponível dos vários grupos dos sujeitos passivos, e em segundo lugar medir o custo fiscal inerente à aquisição dos Imóveis e a sua reflexão na mobilidade do mercado.

Palavras-chave:

- Património,
- Capacidade contributiva,
- Princípio do benefício,
- Valor Patrimonial Tributário,
- IMI,
- IMT,
- Imposto de Selo.

ABSTRACT

Because the Heritage Tax reform entered its maturity phase, which most urban buildings are already assessed in accordance with the Municipal Tax Code Real Estate , which is over the legal term of the transitional arrangements , and we are now faced with the significant rise of reality of the value of urban buildings in Portugal . As a direct result of the revaluation of the Portuguese urban park and approach of the book value to market value have greatly increased tax burden on real property that is not related to increased fiscal capacity of taxpayers.

With this dissertation is intended to first assess the tax impact related to the payment of IMI in reducing the disposable income of various groups of taxpayers , and secondly measure the tax cost related to the acquisition of properties and its reflection in mobility market.

Key words:

- Patrimony,
- Contributiva Capacity,
- Principle of benefit,
- Asset Value Tax ,
- IMI,
- IMT,
- Stamp tax.

Índice

Resumo	vii
Índice	ix
1. Introdução	1
2..Enquadramento da tributação do património no sistema fiscal português.....	3
2.1 Capacidade contributiva e a tributação do património	4
2.2 Evolução do rendimento e da receita do IMI no período de 2003 a 2014.....	7
3. Imposto Municipal sobre Imóveis - custos do cumprimento.....	15
3.1 Princípio do benefício subjacente a tributação estática.....	15
3.2 Aplicação do IMI.....	17
3.3. Variáveis no cálculo da coleta do IMI.....	19
3.4 Isenções no IMI.....	23
3.5 Não sujeição em IMI dos prédios para venda.....	27
3.6. Agravamento da tributação.....	31
3.7 Caso prático: CAAD, Processo n.º: 47/2015-T, IMI - Afetação de Imóvel.....	33
4. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.....	41
4.1 Custo fiscal no preço de um imóvel em estado novo.....	41
4.2 Evolução da receita de IMT durante o período de 2004 a 2014.....	45
4.3 Incidência do IMT	47
4.4. Isenções do IMT	58
5. Imposto de Selo na tributação de imóveis.....	64
5.1 Imposto de Selo sobre prédios urbanos de elevado Valor Patrimonial.....	65
6. Análise de funcionamento dos impostos sobre património na economia portuguesa.	70
Conclusão.....	75
Bibliografia	79

Lista de Tabelas

Tabela 2.1. População residente	9
Tabela 2.2. Valor médio do rendimento bruto nominal dos agregados por Modelo3 de IRS..	10
Tabela 2. 3.Valor médio do rendimento bruto nominal dos agregados por Modelo3 de IRS. Preços Constantes.....	11
Tabela 2.4. Evolução da taxa de tributação efetiva IRS.	13
Tabela 2.5. Evolução da receita de IMI.....	13
Tabela 3.1 Evolução do valor base dos prédios edificados.....	21
Tabela 3.2 Valores mínimos e máximos dos coeficientes de localização, por tipo de afetação, a aplicar no município de Lisboa, pelo serviço de finanças (SF).	23
Tabela 4.1. Demonstração dos Resultados.....	44
Tabela 4.2.A evolução da receita do IMT.....	47

Lista de Gráficos

Gráfico 1. Evolução da redução do rendimento em valores nominais e em preços constantes.....	12
Gráfico 2. Evolução da receita do IMI	15
Gráfico 3. Evolução da receita do IMT	48

1. Introdução

A presente proposta de dissertação insere-se no âmbito de Tributação de Património do curso Mestrado em Fiscalidade, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, e tem como principal objetivo analisar os custos do cumprimento dos impostos inerentes à aquisição e posse dos bens Imóveis, nomeadamente IMI e IMT.

Os sacrifícios, de que o imposto é paradigma, colocam-se no plano de justiça geral. Daí todos terem de contribuir segundo a sua capacidade contributiva para a satisfação das necessidades coletivas.

O principal fundamento dos impostos sobre património é o princípio de benefício correspondendo o seu pagamento à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a coletividade lhes proporciona e não à capacidade contributiva dos sujeitos passivos dos impostos. Pelo princípio da capacidade contributiva, revela-se essa mesma capacidade através da propriedade ou posse dos bens imóveis, pelo que os contribuintes pagam IMI por este facto e não pela medida dos benefícios que obtêm dos municípios onde os imóveis estão localizados.

Em virtude de o tempo de vida dos prédios urbanos ser comparável com o tempo de vida dos humanos e, tal como o valor patrimonial de um prédio urbano pode subir e descer conforme degradação ou remodelação ou alterações no coeficiente de localização, a capacidade contributiva de um sujeito passivo também sobe e desce ao longo da sua vida em função de alterações na capacidade produtiva do próprio sujeito passivo e em função das alterações nas variáveis socioeconómicas da sociedade onde o dado sujeito passivo está inserido.

1.1 Objeto de investigação

1. Avaliação dos custos fiscais e custos do cumprimento inerentes à aquisição e posse do imóvel para diferentes grupos de contribuintes.
2. Evolução da receita fiscal proveniente do IMI e do IMT desde 2003 - data de entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis até 31 de Dezembro de 2014.
3. Avaliação do custo fiscal médio na aquisição de um imóvel em estado novo para vários tipos de Imóveis.
4. Análise de funcionamento dos impostos sobre o património na economia portuguesa.

1.2 Objetivo de investigação

O sistema de tributação do património português incide sobre a parte da riqueza das pessoas que está materializada em Imóveis. A tributação estática do IMI tributa a mera detenção da propriedade dos bens imóveis no património do seu titular. O aumento da carga a suportar pelos contribuintes por um bem de primeira necessidade como é a habitação, necessita de ser repensado e ponderado, uma vez que na realidade, o que está a acontecer é que o cidadão comum não tem como fazer face a tal despesa que recai sobre um bem que à partida é seu, e que na sua formulação não tem de facto ligação direta com o princípio do benefício. A tributação dinâmica do IMT agrava os encargos da transação, o que reflete na procura diminuindo a fluidez do mercado. Assim, é óbvio que o IMT é um imposto que afeta negativamente a mobilidade geográfica das famílias e das empresas e inflaciona de forma seletiva os preços do mercado.

O objetivo desta investigação é:

- Avaliar o impacto fiscal relacionado com o pagamento do IMI na diminuição do rendimento disponível dos vários grupos dos sujeitos passivos;
- Medir o custo fiscal inerente à aquisição dos Imóveis e a sua reflexão na mobilidade do mercado.

2. Enquadramento de tributação do património no sistema fiscal português.

Os impostos sobre património imobiliário existentes no sistema fiscal português são: IMI ó tributação estática, IMT ó tributação dinâmica e Imposto de Selo ó tributação estática dos imóveis com valor patrimonial superior a 1.000.000p e tributação dinâmica nas transmissões gratuitas de imóveis. Todos estes impostos que recaem sobre posse ou transmissão dos imóveis visam tributar a riqueza manifestada através da propriedade com valor patrimonial relativamente elevado.

A manifestação da riqueza é um dos indicadores fundamentais da capacidade tributária dos contribuintes. O direito de tributação da riqueza está plasmado no artigo 103º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa *õO sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riquezaö*. Os principais impostos sobre património imobiliário, IMI e IMT, são impostos municipais cuja receita reverte a favor dos respetivos municípios onde os imóveis estão situados.

A fundamentação do imposto sobre o património, com a reforma de 1988, deixou de ter por base o rendimento do prédio e o legislador perante o facto de ter sido criado o imposto geral sobre os rendimentos, o IR, e confrontado com a necessidade de manter a receita da *õcontribuição predialö* para os Municípios, criou o imposto para *õcontribuição autárquicaö* (CA) e desligou-a do rendimento para tomar como base de incidência um suposto e presumido *õvalor patrimonial tributárioö*.

Note-se que, na prática, a base de incidência da contribuição predial era o *õrendimento do prédio capitalizadoö* e a contribuição autárquica assumia como base de incidência aquilo que designa como *õvalor patrimonial tributárioö*, dependente de uma avaliação feita com base num código de avaliações.

O problema enfrentado pelo legislador em 1988 decorria do facto de uma parte dos proprietários *õ aqueles que tinham os prédios arrendados ö* realizar uma receita objetiva e concreta que ficava sujeita a IR, enquanto outra parte dos proprietários, utilizadores diretos dos seus prédios, por não realizarem qualquer receita, explícita e contabilisticamente materializada, não serem tributados em IR. Para assegurar a

continuidade desta fonte de receita municipal e manter uma tributação sobre o património imobiliário em geral, entendeu-se, na altura, alterar a base de incidência do imposto, que deixou de ter como referência o rendimento, real ou presumido, passando a adotar o designado òvalor patrimonial tributárioö.

O rendimento auferido pelo proprietário de um prédio arrendado passou a ser tributado em sede de imposto sobre o rendimento e, sobre o mesmo prédio, o proprietário passou a pagar CA, sendo esta depois deduzida à Coleta em sede daquele imposto.

O princípio de benefício a que está subjacente a tributação do património baseia-se na angariação das receitas cobradas por via IMI e IMT a favor dos municípios com finalidade de proporcionar e de gerir as redes de infraestruturas e serviços urbanos com objetivo de alcançar ordem territorial e social que valoriza e faz respeitar os direitos da propriedade privada e neste sentido um imposto é legitimado no princípio do benefício.

Contudo, não existe relação direta entre o valor de coleta pago e qualidade de usufruto da infraestrutura urbanística. Exemplo: um proprietário de um imóvel com valor patrimonial elevado que na altura de aquisição pagou IMT e anualmente paga IMI permanece durante poucos dias por ano neste imóvel e conseqüentemente utiliza pouco a infraestrutura municipal. Outro proprietário que contribui com valores elevados dos impostos municipais não consegue utilizar serviços e redes municipais de qualidade em virtude de o respetivo município por diversas razões não disponibilizar infraestruturas de qualidade.

2.1 Capacidade contributiva e a tributação do património

Sabendo que o imposto é um tributo unilateral e pago independentemente de qualquer prestação pública baseia-se numa lógica de solidariedade com o principal objetivo de angariação de receita atendendo o pressuposto de que cada um o pague de acordo com as suas possibilidades. De acordo com o princípio de capacidade contributiva, a carga tributária deve ser repartida na medida da capacidade que cada um consegue suportar: os contribuintes com maior força económica devem pagar mais impostos e os

contribuintes com menor força económica devem suportar a carga tributária mais pequena.

O sistema fiscal português está estruturado em três categorias dos impostos: os impostos sobre rendimento, os impostos sobre consumo e os impostos sobre património. Na prática toda a carga tributária é suportada pelo rendimento atual ou pela poupança (rendimento obtido anteriormente) ou pelo endividamento (os rendimentos futuros). Enquanto a tributação do rendimento e a tributação do consumo está a atender à capacidade contributiva do contribuinte: o rendimento é tributado de acordo com as taxas em vigor e no consumo o sujeito passivo só paga o imposto quando consome. Na tributação estática de património o sujeito passivo é tributado independentemente do valor do rendimento disponível, a tributação incide apenas no facto de posse do património.

O principal paradigma da tributação do património imobiliário é o afastamento do princípio de capacidade contributiva dos contribuintes. Sobre este assunto MARTINS (2011: 113-133) afirma que:

[a] igualdade tributária é preenchida pelo direito fundamental a contribuir de acordo com a capacidade económica de cada um. Daí que reconduzamos a primeira parte da noção material de benefício à derrogação da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva pretende, deste modo, vincular o legislador de um determinado modo, por forma a fazer concorrer os sujeitos passivos para o financiamento das despesas públicas de acordo com o seu grau de existência económica.

Assume-se que a capacidade contributiva:

- a) não é o critério exclusivo que conforma a tributação, nem o único que expressa a ideia de justiça tributária, na medida em que faz parte de um princípio mais amplo ó a igualdade tributária;
- b) é a base do que se chama õsistema normativo de impostoõ, porquanto se um determinado imposto não é revelador de capacidade contributiva pode daí resultar o seu carácter confiscatório;

- c) tem como função finalística a busca da legitimidade da realização prática do dever de pagar imposto;
- d) opera relativamente a todas as prestações públicas patrimoniais e gastos públicos, de forma a que toda a atuação pública considerem a posição económico-social dos contribuintes ou eventuais destinatários das opções políticas tomadas;
- e) tem conteúdo elástico que tem de ser determinado casuisticamente, sem prejuízo da determinação do seu conteúdo essencial;
- f) é o fundamento e expressão do princípio contributivo, que pode ter aplicação nas figuras tributárias de natureza extrafiscal.

Como já foi referido por Vasques (2004) que é duvidoso que a titularidade do património seja em si reveladora de uma capacidade contributiva adicional, porque as vantagens que o património proporciona são imateriais, não revelando força económica real. Pode-se dizer que a existência do património facilita a obtenção do crédito ou que reforça o poder negocial do seu titular, mas se estas vantagens se materializam num rendimento acrescido o sujeito passivo é tributado sobre rendimentos obtidos, ou se as vantagens não se materializam, a capacidade contributiva revelada na mera posse de património imobiliário é meramente potencial.

É incontestável que o património permite aos seus proprietários o pagamento do imposto na medida em que podem pagar o imposto não só a partir do seu rendimento, mas a partir da substância do património. A questão é que o imposto sobre o património não deve tocar na substância do património, apenas nos seus rendimentos. Mas os rendimentos obtidos através da posse do património imobiliário já são tributados em sede do imposto sobre rendimento. Afinal é o rendimento que em última análise suporta todos os impostos. Mas por outro lado parece inquestionável que um indivíduo que a par do rendimento possua património próprio dispõe de uma capacidade contributiva superior de outro indivíduo que obtém o mesmo rendimento, mas não detém nenhum património.

De acordo com o princípio de capacidade contributiva os encargos tributários devem ser repartidos na medida da força económica dos contribuintes, o património, como um ativo económico pode e deve concorrer para o pagamento do imposto, mesmo quando a

tributação do património é suportada pelo rendimento, a própria substância do património revela uma capacidade contributiva.

Em virtude do tempo de vida dos prédios urbanos ser comparável com o tempo de vida dos humanos e tal como o valor patrimonial de um prédio urbano pode subir e descer, conforme degradação ou remodelação ou alterações no coeficiente de localização, a capacidade contributiva de um sujeito passivo também sobe e desce ao longo da sua vida em função de alterações na capacidade produtiva deste, e em função das alterações nas variáveis socioeconómicas da sociedade onde dado sujeito passivo está inserido.

Para aquisição dos imóveis na maior parte das situações os sujeitos passivos recorrem ao endividamento bancário (hipoteca) dando o respetivo imóvel como garantia. No momento de aquisição é tributada a manifestação de riqueza atendendo a capacidade contributiva do contribuinte. Passado tempo, a capacidade contributiva do sujeito passivo, pelas mais diversas razões tais como desemprego, doença velhice e etcí , pode-se alterar para o menor. Por exemplo, um sujeito passivo de IMI com a capacidade contributiva diminuída tributado pela posse do imóvel que é seu só para os efeitos de registo predial, mas na realidade a maior parte do valor do imóvel pertence ao banco onde foi efetuada a hipoteca. Nesta realidade, que é bastante comum, a tributação vai para além da capacidade contributiva e torna-se um confisco.

2.2 Evolução do rendimento e da receita do IMI no período de 2003 a 2014.

Um dos principais objetivos desta dissertação é avaliar o impacto provocado pela tributação do património imobiliário na redução do rendimento disponível dos cidadãos e residentes nacionais com a maior preocupação na avaliação de diminuição do rendimento disponível dos grupos contribuintes com rendimentos mais reduzidos. Conforme estatística nacional 75% dos agregados familiares portugueses declaram nas suas declarações de IRS rendimento bruto familiar anual de 0,00 até 19.000p.

Para esta finalidade foram utilizados os dados estatísticos existentes no: Portal das Finanças, *site* Pordata e *site* do INE.

A análise comparativa dos dados estatísticos existentes foi efetuada para o período de 2003 ó ano de entrada em vigor do Novo código do IMI até 2014 ó que é o ano de fim do regime transitório de salvaguarda e também é o ano de inicio da maturidade da Reforma da Tributação do Património.

Para avaliação de evolução do rendimento disponível dos contribuintes no período em análise foi considerado apenas o rendimento anual, declarado nas declarações de IRS (disponível no Portal das Finanças e *site* Pordata). Atendendo ao facto da quantidade de população residente não se ter alterado significativamente no período em causa presume-se que estamos a lidar com o mesmo numero dos contribuintes.

Tabela 2. 1. População residente

Indivíduo - Milhares	
Anos	Total
2003	10 458,8
2004	10 483,9
2005	10 503,3
2006	10 522,3
2007	10 543,0
2008	10 558,2
2009	10 568,2
2010	10 573,1
2011	10 557,6
2012	10 514,8
2013	10 457,3
2014	10 401,1

Fonte de Dados: INE - Estimativas Anuais da População Residente

As principais razões porque a poupança foi excluída da avaliação do impacto na redução do rendimento são:

- Considerando que os contribuintes com o valor de rendimentos mais reduzido têm menos possibilidade de constituir a poupança;

- A poupança média nacional não é distribuída de forma homogénea, a menor parte dos contribuintes possuem maior parte de poupança, portanto se consideramos os valores médios nacionais de rendimento disponível não vamos obter os valores reais para os contribuintes com rendimentos reduzidos;
- O pressuposto da tributação é a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, portanto à partida os contribuintes devem ter possibilidade de pagar os impostos com o rendimento atual sem recorrer à poupança ou endividamento.

Na tabela em baixo apresentada temos a evolução nominal de rendimento bruto anual médio em Portugal no período de 2003 a 2013.

Tabela 2.2. Valor médio do rendimento bruto nominal dos agregados por Modelo3 de IRS

Anos	Valor médio do rendimento bruto por agregado
	Valor nominal
2003	17 000,00
2004	17 100,00
2005	17 300,00
2006	17 500,00
2007	18 100,00
2008	18 200,00
2009	18 300,00
2010	18 300,00
2011	17 900,00
2012	15 900,00
2013	16 100,00

Valores em Milhões de Euros. Fonte: AT

Analisando a tabela apresentada podemos concluir que houve uma redução nominal de rendimento bruto médio dos contribuintes portugueses durante este período em 5,3%.

Durante o período de 2003 a 2009 assistimos ao crescimento de rendimento bruto, no ano 2010 comparando com o ano 2009 não houve alteração e a partir do ano de 2011 em virtude de grave crise económica e financeira que afetou o país, o rendimento bruto dos contribuintes portugueses começou a diminuir. As principais razões de redução do rendimento são: aumento de desemprego e cortes nas pensões. Mas a redução nominal não corresponde à redução real em virtude que não considera a inflação ocorrida durante este período.

Na tabela seguinte apresentada temos a evolução do rendimento bruto médio anual convertido em preços constantes anulando a inflação com a utilização do índice IPC (Índice do preço do consumidor) com base no ano de 2011.

Tabela 2. 3. Valor médio do rendimento bruto nominal dos agregados por Modelo3 de IRS. Preços Constantes.

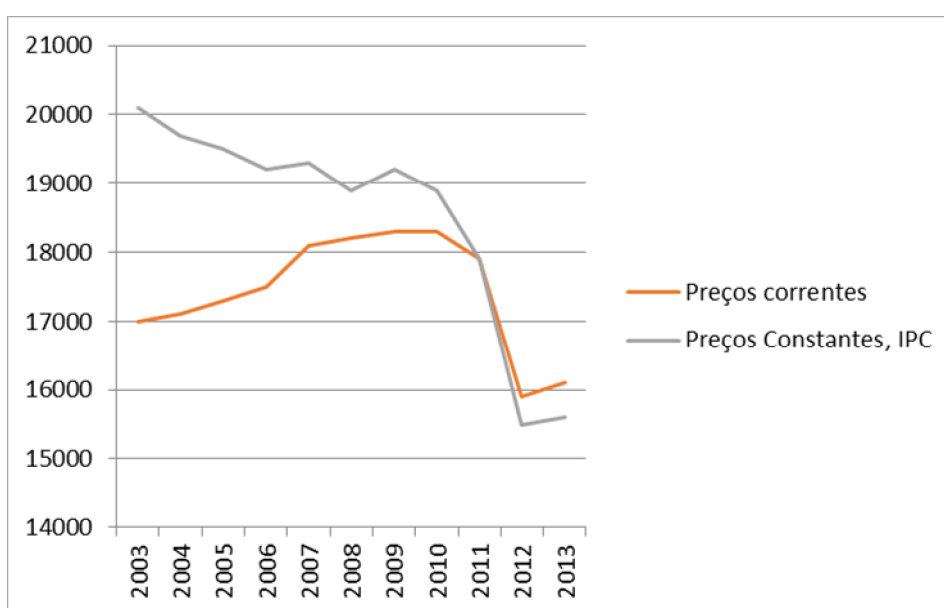
Anos	Valor médio do rendimento bruto por agregado
	Preços Constantes, IPC
2003	20.100,0
2004	19.700,0
2005	19.500,0
2006	19.200,0
2007	19.300,0
2008	18.900,0
2009	19.200,0
2010	18.900,0
2011	17.900,0
2012	15.500,0
2013	15.600,0

Valores em Milhões de Euros. Fonte: AT

Resumindo a informação obtida através de análise da tabela 2.3 concluímos que o rendimento bruto anual médio em Portugal sofreu uma diminuição significativa de 22,4% em comparação com o ano de 2003.

Em baixo está apresentado o gráfico comparativo de redução do rendimento bruto médio em valores nominais e em preços constantes.

Gráfico 1. Evolução da redução do rendimento em valores nominais e em preços constantes.



Para avaliar o impacto de Reforma da Tributação do Património na diminuição do rendimento disponível temos de analisar a evolução de tributação direta do rendimento por via de IRS.

Tabela 2.4. Evolução da taxa de tributação efetiva IRS.

Anos	Total de agregados	Rendimento bruto	IRS liquidado	Taxa média %
2003	4 352 593	73 840 702,3	8 692 147,4	11,30
2004	4 458 770	76 223 491,0	8 354 034,1	10,50
2005	4 508 238	77 840 967,1	8 450 402,5	10,30
2006	4 539 561	79 552 856,8	8 371 302,5	10,16
2007	4 637 759	83 882 280,1	8 929 517,3	10,29
2008	4 615 848	83 801 000,0	8 301 000,0	9,91
2009	4 654 114	85 054 000,0	8 148 000,0	9,58
2010	4 720 473	86 267 000,0	8 502 000,0	9,86
2011	4 732 421	84 545 000,0	8 395 000,0	9,93
2012	5 085 271	81 028 000,0	8 202 000,0	10,12
2013	5 055 680	81 190 000,0	10 498 000,0	12,93

Valores em milhares de euros. Fonte: Portal das finanças.

Conforme a tabela acima apresentada no período analisado a taxa efetiva de tributação direta dos sujeitos passivos singulares subiu em 1,63%, mas a quantidade dos agregados também aumentou em 700.000 sem aumento de população. O aumento de agregados familiares que apresentaram declaração do IRS deve-se à alteração na legislação que obriga cada vez mais a maior a parte dos contribuintes a entregar a declaração do IRS. Portanto, para encontrar o valor real de aumento na tributação direta fazemos relação de valor de IRS cobrado em 2013 com o valor de IRS cobrado em 2003 e obtemos um aumento de 20% de IRS liquidado que se deve em primeiro lugar ao aumento das taxas de tributação dos rendimentos das várias categorias de IRS em 2013.

Com a informação obtida através da análise da tabela 2.3 e apresentada no gráfico 1 sabemos que o rendimento bruto anual médio em Portugal sofreu uma diminuição de 22,4% em comparação com o ano de 2003 em preços constantes. Para chegar ao valor

de alteração do rendimento líquido temos que acrescentar o aumento de 20% na tributação direta do rendimento das pessoas singulares. Fazendo o cálculo concluímos que o rendimento líquido anual médio em Portugal sofreu uma diminuição de 26,88% em comparação com o ano de 2003 (em preços constantes).

Tabela 2.5. Evolução da receita de IMI.

Anos	Receita IMI	Taxa de variação anual	Taxa total
2003	693,9		
2004	781,4	12,6%	
2005	827,4	5,9%	
2006	903,4	9,2%	
2007	1.008,4	11,6%	
2008	1.101,5	9,2%	
2009	1.054,7	-4,2%	
2010	1.100,7	4,4%	
2011	1.205,0	9,5%	
2012	1.140,0	-5,4%	
2013	1.269,1	11,3%	
2014	1.469,2	15,8%	111,7%

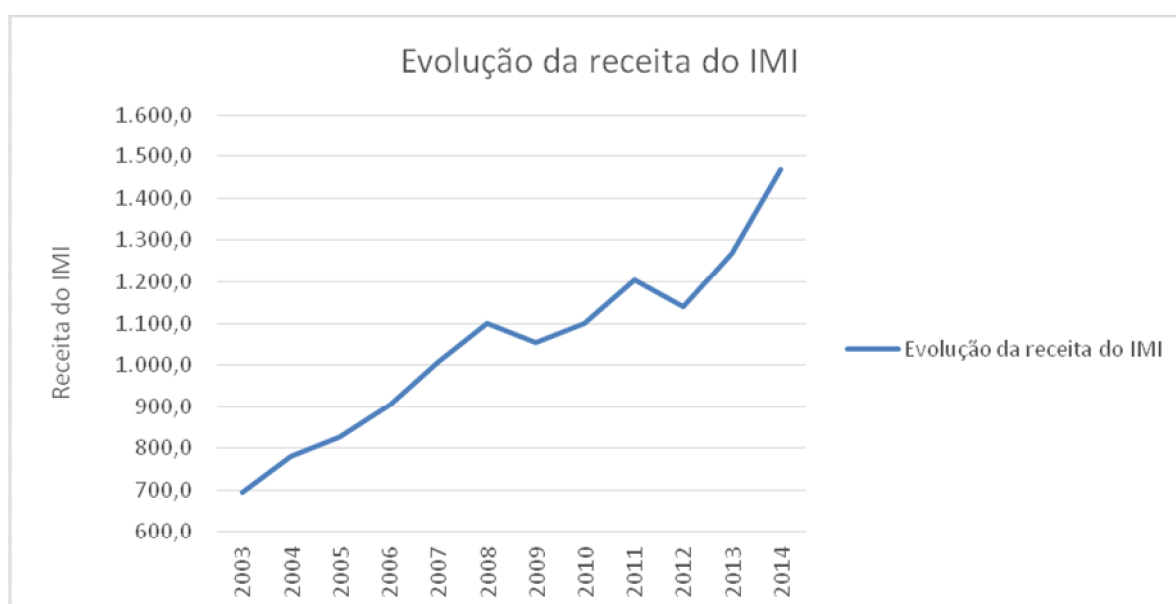
Valores em milhões de euros. Fonte: Estatísticas das receitas fiscais 1995 - 2014

Analisando as estatísticas das receitas fiscais disponibilizadas pelo Instituto Nacional da Estatística em 2014 o IMI tornou-se o terceiro imposto indireto mais importante que registou um crescimento de 15,8%, em 2014, depois de um crescimento de 11,3% no ano anterior. Este resultado estará associado à conclusão da avaliação geral de prédios urbanos, que alargou a base de incidência do imposto e ao início do período de eliminação da cláusula geral de salvaguarda (que abrangia a coleta do IMI dos anos de

2012 e 2013, a pagar em 2013 e 2014). O IMI representou, em 2014, 5,9% do total dos impostos indiretos.

No gráfico 2 apresenta-se a evolução da receita fiscal cobrada por via do IMI. É manifesto o aumento significativo da receita que mais do que duplicou em 12 anos a partir de entrada em vigor da Reforma da Tributação do Património.

Gráfico 2. Evolução da receita do IMI



Valores em milhões de euros.

Apesar dos objetivos principais de reforma terem sido: criar um novo sistema de determinação do valor patrimonial dos imóveis, atualizar os seus valores e repartir de forma mais justa a tributação da propriedade imobiliária, nunca foi invocado como objetivo o aumento da tributação dos imóveis, na realidade em 12 anos após a entrada em vigor do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) a receita fiscal aumentou em 111,7%., este aumento deve-se não só ao aumento de tributação através de atualizações dos valores patrimoniais dos imóveis, mas também ao crescimento significativo do património urbano em Portugal.

Em virtude de não terem sido encontrados os dados estatísticos que evidenciam os valores liquidados do IMI dos sujeitos passivos singulares e sujeitos passivos coletivos separadamente, não foi possível calcular a taxa do impacto do aumento da tributação por via do IMI na redução do rendimento líquido dos sujeitos passivos singulares.

Através de análise dos dados estatísticos concluímos que no período em causa o rendimento anual líquido diminuiu em 26,9% e receita fiscal em IMI subiu em 111,7%.

Este aumento de tributação tem sem dúvida impacto negativo no rendimento disponível dos contribuintes com efeito de agravação na taxa de diminuição anteriormente obtida.

3. Imposto Municipal sobre imóveis - custos do cumprimento.

3.1 Princípio do benefício subjacente a tributação estática.

O IMI tem a sua justificação no princípio do benefício, segundo o qual cada um deve ser tributado consoante o benefício que auferir em serviços públicos gratuitos prestados pelo Município. A invocação do princípio do benefício pode servir para fundamentar a tributação estática do IMI desde que seja possível elencar e demonstrar a existência desses benefícios, assim como a sua correspondência com o montante da Coleta, à luz dos princípios da equidade e da proporcionalidade. Quando são os Municípios e o Estado a proporcionar e a gerir as redes de infraestruturas e de serviços urbanos, gratuitamente ou a preços tarifados, e se alcança uma ordem territorial e social que valoriza e faz respeitar os direitos da propriedade privada, então tem sentido um imposto legitimado no princípio do benefício.

Mas como já foi invocado por Pardal (2009) «a exploração de grande parte das redes de infraestruturas urbanas tem sido concessionada a particulares e aberta à prática de preços com significativas margens de lucro e, neste quadro, a propriedade imobiliária, na medida em que depende dos serviços destas redes, de certo modo, fica refém de monopólios naturais detidos por entidades quase privadas».

Assim o fundamento do princípio de benefício fica distorcido em função dos lucros obtidos pelas empresas privadas, monopolistas no setor, enquanto compete ao sector

público assegurar em matéria de enquadramento a sustentação jurídica e funcional da propriedade imobiliária.

O artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, no seu n.º 1, refere que «a atualização do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos (...) é atualizado com base em coeficientes (...) ajustados pela variação temporal dos preços no mercado imobiliário», não obstante o valor fiscal ter sido desligado do valor do mercado e do valor do rendimento para ater-se ao conceito impreciso de um valor patrimonial tributário que, por sua vez, o legislador quer relacionar com o princípio do benefício, o que não se afigura nada evidente. No entanto, para os prédios rústicos, no preâmbulo do código em vigor «continua a considerar-se como base para a tributação o seu potencial rendimento produtivo», assumindo uma flagrante desigualdade dos critérios de tributação para os prédios rústicos e para os prédios urbanos.

A determinação da Coleta em sede de Imposto sobre o Património Imobiliário deve ser efetuada com base na realidade sócio-económica que enquadra os prédios e a sua sustentação económica concreta, avaliando a capacidade contributiva associada à sua posse, utilização e exploração independentemente da capacidade contributiva do proprietário, há, portanto, que estabelecer um critério de razoabilidade focado no sentido económico da propriedade do prédio em causa, abstraindo do seu rendimento e atendendo ao valor do serviço-benefício prestado pelo Município e que legitima a cobrança deste imposto.

No caso dos prédios urbanos isolados em meio rústico, os custos de infraestruturização são geralmente agravados e recaem na parte do investimento decidido e efetuado na esfera de ação do proprietário, e não na esfera da promoção urbanística. Relativamente às redes de infraestruturas e serviços públicos, a construção dispersa cria encargos muito gravosos — conservação de estradas, iluminação pública, recolha de lixos, redes de abastecimento sem consumo suficiente para manter a água em bom estado de salubridade obrigando a periódicas descargas de depuração, transportes escolares custeados pelos Municípios —, o que demonstra o elevado custo social do povoamento disperso que deve ser traduzido por fator de correção específico.

Já no caso dos prédios urbanos integrados nos aglomerados urbanos, nas zonas mais centrais de mais elevada densidade, temos uma massa crítica que beneficia as empresas

fornecedoras dos serviços públicos urbanos. Esta localização tem custos sociais muito mais reduzidos ou constitui mesmo uma fonte de receita.

Note-se que na legitimação do atual modelo do IMI é invocado o princípio do benefício e, à luz da lógica territorial e da realidade económica, o fator de localização está a ser aplicado com critérios que são inversos do que acontece em termos da distribuição efetiva dos encargos e benefícios públicos.

É, portanto, contraditório que as zonas centrais tenham correntemente um fator de localização agravante em sede de IMI, enquanto que a construção dispersa beneficia de um fator de localização desagravante do imposto de IMI. A lógica atual do IMI apresenta-se como favorável ao povoamento disperso.

3.2 Aplicação do IMI

Para efeitos deste imposto, é considerado prédio toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados.

Os prédios estão classificados em:

- Rústicos,
- Urbanos,
- Mistos

São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção desde que:

- Estejam afetos ou tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas;

- Não tendo a afetação agrícola não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor;

- Os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afetação;

- São ainda prédios rústicos os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agropecuários, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores.

São prédios urbanos todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos e dividem-se em habitacionais, comerciais, industriais, de serviços e terrenos para construção.

Os prédios são habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços quando são edifícios ou construções para tais licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo.

O prédio é considerado misto sempre que tenha parte rústica e urbana e se nenhuma das partes pode ser classificada de acordo com a parte principal.

O sujeito passivo do IMI é aquele que em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar consta na matriz como proprietário, usufrutuário, ou superficiário do prédio e, na falta de inscrição, detém a posse do prédio. No caso de herança indivisa o imposto é devido pelo cabeça de casal.

3.3. Variáveis no cálculo da coleta do IMI.

O valor do IMI a pagar depende de duas variáveis: matéria coletável, que é o valor patrimonial do imóvel, e taxa aplicada pelo município que varia entre 0,3% e 0,5 %.

A determinação do valor patrimonial tributário (artigo 38.º e seguintes do CIMI) dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços (trabalho a levar a cabo por peritos) resulta da seguinte expressão:

$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$; em que:

V_t = valor patrimonial tributário

V_c = valor base dos prédios edificados

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação

C_a = coeficiente de afetação

C_l = coeficiente de localização

C_q = coeficiente de qualidade e conforto

C_v = coeficiente de vetustez

Então o cálculo do valor patrimonial de um prédio urbano é composto pelos 6 coeficientes cujos principais objetivos são: objetividade, transparência e uniformidade do sistema de avaliações prediais.

Mas entre 6 coeficientes existem 4 coeficientes uniformes que não variam em função da localização ou ano de aquisição e tem aplicação homogénea. Em todo o território nacional estes coeficientes são: A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, C_a = coeficiente de afetação, C_q = coeficiente de qualidade e conforto e C_v = coeficiente de vetustez .

Outros 2 coeficientes do cálculo de valor patrimonial dependem da localização do imóvel e do ano de aquisição, o comportamento destes dois coeficientes vai ser analisado à frente.

1. V_c = valor base dos prédios edificados: O valor base dos prédios edificados (V_c) corresponde ao custo médio de construção por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele

custo. O custo médio de construção compreende os encargos diretos e indiretos suportados na construção do edifício, designadamente os relativos a materiais, mão-de-obra, equipamentos, administração, energia, comunicações e outros consumíveis.

Tabela 3.1. Evolução do valor base dos prédios edificados.

Ano	Valor médio	Valor base
2014	482,40 ¤	603,00 ¤
2013	482,40 ¤	603,00 ¤
2012	482,40 ¤	603,00 ¤
2011	482,40 ¤	603,00 ¤
2010	482,40 ¤	603,00 ¤
2009	487,20 ¤	609,00 ¤
2008	492,00 ¤	615,00 ¤
2007	492,00 ¤	615,00 ¤
2006	492,00 ¤	615,00 ¤
2005	490,00 ¤	612,50 ¤
2004	480,00 ¤	600,00 ¤
2003	480,00 ¤	600,00 ¤

Fonte: Portal das finanças.

Para exemplificar a aplicação não uniforme do coeficiente V_c = valor base dos prédios edificados imaginemos dois vizinhos, ambos são proprietários das frações autónomas do mesmo prédio urbano, com área de 100m². O proprietário ãAö adquiriu o seu apartamento em 2010 e o proprietário ãBö adquiriu o seu apartamento em 2008. Suponhamos que o valor patrimonial do apartamento do ãAö que resulta de aplicação dos coeficientes previstos no art.º 38 do CIMI é de 100.000¤, então o VP do apartamento do ãBö é de 101.200¤ = (615 ó 603) *100 +100.000. Então temos a diferença de 1.200¤ no valor patrimonial de dois apartamentos exatamente iguais que pode aumentar ou diminuir em função da área. É obvio que a diferença no valor patrimonial da imóvel causa desigualdade na tributação.

O coeficiente V_c ó valor base é fixado por Portaria do Ministério das Finanças anualmente. Supostamente este coeficiente deve atender à evolução do sector da construção civil e variação positiva ou negativa dos preços de construção para aproximar o valor patrimonial dos imóveis ao valor de mercado com finalidade de atingir um dos objetivos de Reforma da Tributação do Património.

Na prática os valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos são atualizados trienalmente com base em fatores correspondentes a 75 % dos coeficientes de desvalorização da moeda fixados anualmente pela portaria do Ministério das Finanças, art.º 138 CIMI.

Para exemplificar o impacto de atualização periódica prevista no art.º 138 CIMI imaginemos um prédio urbano adquirido em 2006, com o valor patrimonial na data de aquisição de 100.000€, em 2014 o VPT (valor patrimonial tributário) deste prédio foi atualizado com aplicação de 75% do coeficiente de desvalorização da moeda previsto no art.º 138 CIMI. Conforme Portaria n.º 281/2014, de 30 de dezembro o coeficiente aplicado para ano 2006 é de 1,12; $75\% * 1,12 = 1,09$. Então com a atualização periódica o VPT do nosso prédio em 2014 será de 109.000€.

É do conhecimento geral que o sector imobiliário no período em causa sofreu uma desvalorização acentuada e que o VPT muitas vezes se encontra acima dos valores do mercado, esta sobrevalorização torna-se mais evidente nas zonas rurais no interior do país onde simplesmente não ocorrem transações dos prédios urbanos em virtude de não existirem compradores. Consequentemente assistimos a uma tributação excessiva em virtude de sobrevalorização do VPT que serve de base de tributação dos imóveis em via de IMI, IMT, IS, IRC e IRS.

2. Cl = coeficiente de localização corresponde ao valor que a localização de um imóvel incorpora no seu valor de mercado, tal como o valor base este coeficiente é fixado por Portaria do Ministério das Finanças com periodicidade trienal. Conforme art.º 42 do CIVA o coeficiente de localização varia entre 0,4 e 3,5, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35. Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

Tabela 3.2. Valores mínimos e máximos dos coeficientes de localização, por tipo de afetação, a aplicar no município de Lisboa, pelo serviço de finanças (SF).

DF/Lisboa/SF		Habitação		Comércio		Serviços	
		min. CL	max. CL	min. CL	max. CL	min. CL	max. CL
3069	LISBOA 01	1,90	3,50	1,50	3,20	1,80	2,50
3247	LISBOA 02	1,80	3,50	1,40	3,50	1,60	3,50
3085	LISBOA 03	2,10	3,50	2,20	3,50	2,10	3,20
3301	LISBOA 04	2,70	3,50	2,50	3,00	2,30	3,10
3263	LISBOA 05	1,35	3,00	1,35	3,00	1,00	3,00
3336	LISBOA 06	1,80	3,50	1,70	3,30	2,00	3,20
3239	LISBOA 07	1,70	3,50	0,80	3,10	0,80	3,00
3107	LISBOA 08	2,20	2,95	1,90	2,80	1,80	2,90
3328	LISBOA 09	2,00	2,50	1,70	2,00	1,70	2,00
3255	LISBOA 10	1,90	3,50	1,40	3,20	1,70	2,00
3344	LISBOA 11	1,40	3,35	1,20	1,80	1,30	2,00

Dados: Portaria n.º 420-A/2015 de 31 de dezembro

Para exemplificar a variação dos coeficientes de localização foi escolhido o município de Lisboa em virtude deste município apresentar maior dispersão dos coeficientes de localização. Por exemplo: se no bairro fiscal Lisboa 01 um prédio de habitação onde foi aplicado coeficiente de localização mínimo apresenta valor patrimonial 100.000€ então outro prédio idêntico do mesmo bairro fiscal com aplicação do coeficiente de localização máximo apresenta valor patrimonial de $184.210€ = 3,5/1,9 * 100.000$. A consequência de variação do coeficiente de localização no mesmo bairro fiscal é a diferença na tributação do património imobilizado.

É manifesto que um dos elementos de maior relevância na composição do valor do mercado de um prédio urbano é a sua localização geográfica, o mesmo imóvel com o mesmo custo de construção pode ter o valor do mercado completamente diferente consoante se localiza numa zona rural ou num centro urbano com acesso aos serviços de

transporte públicos e equipamentos sociais ou num bairro prestigiado socialmente com o valor de mercado acrescido apenas em função do prestígio.

3.4 Isenções no IMI.

3.4.1 Prédios classificados como património nacional.

Ficam isentos do IMI os prédios classificados como monumentos nacionais ou património cultural e os imóveis classificados de interesse público ou municipal. O reconhecimento da isenção tem carácter automático e permanente, operando mediante comunicação da classificação. Os proprietários dos bens classificados como património cultural e de interesse público ou municipal são limitados no seu direito de propriedade em virtude de que por via legal são obrigados a salvaguardar as características do bem classificado. Os benefícios fiscais criados como uma contrapartida para aqueles proprietários visam incentivar a recuperação do património histórico.

3.4.2 Prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos.

Ficam isentos do IMI os prédios destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar cujo rendimento bruto anual (do agregado familiar), para efeitos do IRS do ano anterior, não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS (15.295€) e o valor patrimonial tributário da totalidade dos prédios rústicos e urbanos do sujeito passivo não exceda 10 vezes o valor anual do IAS, ou seja 66.500€ tendo em conta que para os efeitos deste cálculo o valor de IAS é de 475€ na sequência de uma disposição transitória prevista no n.º 1 do art.º 122º da Lei n.º 55-A/2010. O reconhecimento da isenção tem carácter automático, sendo de reconhecimento oficioso e com periodicidade anual a contar da data de aquisição ou da data da verificação dos pressupostos. Esta isenção foi criada para proteger o direito de acesso à habitação previsto no art.º 70º da Constituição da República Portuguesa.

Infelizmente esta isenção não protege de forma suficiente o vasto grupo dos sujeitos passivos do IMI cujo rendimento anual é significativamente inferior a 15.295€, mas que possuam imóveis com valor patrimonial superior do que foi previsto no art.º 48 do EBF.

Com maior preocupação sobre pessoas idosas, com reformas baixas que há 40, 50 ou 60 anos atrás adquiriram ou herdaram imóveis nos bairros de Lisboa onde se aplicam altos coeficientes de localização. Entretanto ao longo da vida a situação económica - financeira destas pessoas alterou-se para pior e acontecem situações em que para conseguir pagar o imposto o sujeito passivo tem de abdicar dos bens de primeira necessidade e por causa de idade avançada já não tem capacidade física nem mental para vender a sua habitação e adquirir outra com o valor patrimonial mais reduzido.

3.4.3 Prédios urbanos objeto de reabilitação.

Ficam isentos do IMI os prédios objeto de reabilitação urbanística como tal definida no Regime jurídico da Urbanização e Edificação sendo que a reabilitação seja certificada pelo IHRH (Instituto da Habitação e Reabilitação Urbana). A isenção é concedida pelo Chefe do serviço da Finanças com o reconhecimento dado pela câmara municipal da área da situação do prédio, após a conclusão das obras e a emissão da certificação urbanística e da certificação energética. Tem duração de 3 anos a contar da emissão da licença camarária. Foi criado um benefício para prédios urbanos objeto de reabilitação, entendendo-se por reabilitação: a execução de obras destinadas a recuperar e beneficiar uma construção, corrigindo todas as anomalias construtivas, funcionais, higiénicas e de segurança acumuladas, que permitam melhorar e adequar a sua funcionalidade, sendo tal reabilitação certificada pelo Instituto Nacional de Habitação ou pela câmara municipal respectiva, consoante o caso. O objetivo da isenção é de melhorar as condições de uso, conservando o seu carácter fundamental, bem como o conjunto de operações urbanísticas e de loteamento e de obras de urbanização, que visem a recuperação de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, sendo tal reabilitação certificada pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P. nº 3 do art.º 45º do EBF.

Os municípios podem definir áreas territoriais que sejam objeto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30% a taxa do IMI que vigorar para o ano a que respeita o imposto art.º 112º, nº6 do CIMI.

3.4.4 Prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente.

Ficam isentos do IMI os prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso (incluindo arrumos, despensas e garagens), cujo valor patrimonial não exceda 125.000p, destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar cujo rendimento coletável, para efeitos de IRS, no ano anterior, não seja superior a p 153.300, e que sejam efetivamente afetos a esse fim no prazo de 6 meses. O reconhecimento da isenção é concedido pelo Chefe do Serviço de Finanças da área do prédio mediante apresentação de requerimento nos 60 dias subsequentes após construção, aquisição, ampliação ou melhoramento. O período de isenção atual é de 3 anos (Redação da lei nº 64-B/2011, de 30/12 com entrada em vigor em 01/01/2012) a redação anterior concedia isenção durante 8 anos para os prédios destinados à habitação própria e permanente com o VPT inferior de 157.500p. Esta isenção visa assegurar o direito à habitação previsto no art.º 65 da CRP, mas infelizmente a tendência legislativa tende a diminuir ou mesmo eliminar os benefícios fiscais concedidos para facilitar o acesso à habitação própria e permanente. A isenção só pode ser reconhecida duas vezes ao mesmo sujeito passivo ou agregado familiar.

3.4.5 Prédios urbanos destinados a arrendamento para habitação.

Ficam isentos do IMI os prédios ou parte de prédios construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada a arrendamento para habitação, cujo valor não exceda 125.000p iniciando-se o período de isenção de 3 anos a partir da data da celebração do primeiro contrato de arrendamento. Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem definir áreas territoriais e fixar uma redução até 20% da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios urbanos arrendados, que pode ser cumulativa com a redução por via de operações de reabilitação urbana.

3.4.6. Prédios com a utilidade turística.

Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis, por um período de sete anos, os prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística art.º 47º EBF. A isenção é reconhecida pelo chefe de finanças da área da situação do

prédio, em requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no prazo de 60 dias contados da data da publicação do despacho de atribuição da utilidade turística.

3.4.7. Parques de estacionamento subterrâneos.

Ficam isentos de IMI, por um período de 25 anos os Prédios urbanos afetos exclusivamente a parques de estacionamento subterrâneos públicos, declarados de utilidade municipal. A isenção prevista é reconhecida pelo chefe do serviço de finanças da área da situação do prédio mediante apresentação de requerimento no prazo de 90 dias a contar da data de conclusão das obras. O benefício fiscal concedido aos parques de estacionamento desperta a curiosidade, se o preço médio de estacionamento nos parques de estacionamento subterrâneos em Lisboa custa 2p por hora, se multiplicamos este valor por 24 horas e por 30 dias temos o valor mensal de rendimento obtido através de aluguer do espaço 12m² de 1.440p, é o valor comparável com o valor de arrendamento de um apartamento equipado com área de 120m². Chega-se à conclusão que o arrendamento de estacionamento nos parques subterrâneos públicos é um negócio rentável, que o valor patrimonial tributário de um parque de estacionamento subterrâneo excede milhões de euros, a coleta anual do IMI ultrapassa 10.000p e as empresas proprietárias destes imóveis manifestam a sua riqueza e capacidade contributiva através de propriedade dos bens de elevado VPT. Com esta manifestação da riqueza os proprietários destes parques ficam isentos de IMI durante 25 anos quando o benefício fiscal na habitação própria e permanente tende a diminuir ou mesmo desaparecer.

3.4.8. Prédios situados nas áreas de localização empresarial.

São isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições de imóveis situados nas áreas de localização empresarial, efetuadas pelas respetivas sociedades gestoras e pelas empresas que nelas se instalem art.º 69º do EBF. A isenção é válida pelo período de 10 anos e depende de reconhecimento prévio do interesse municipal pelo órgão competente do município. A isenção carece de reconhecimento pelo chefe do serviço de finanças da área da situação dos prédios, mediante requerimento devidamente fundamentado, e instruído com o documento

comprovativo do interesse municipal, a apresentar pelo sujeito passivo no prazo de 90 dias contados da data da aquisição ou conclusão das obras.

3.5 Não sujeição em IMI dos prédios para venda.

Os prédios adquiridos para revenda encontram-se não sujeitos a IMI no ano de aquisição ou de termo da construção e nos dois anos seguintes.

Para evitar eventuais situações de utilização abusiva deste regime foram criados os pressupostos de não sujeição.

3.5.1 Exercício de atividade.

O exercício de atividade de compra ou de construção de prédios para venda pela empresa titular do imóvel como condição essencial para aplicação do regime. A Lei exige que o titular do imóvel esteja coletado para os efeitos de IRS ou IRC e IVA no exercício desta atividade.

3.5.2 Afetação ao inventário na contabilidade das empresas.

Conforme al. E) do nº 1 do art.º 9 do CIMI o prédio tem que figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda. A afetação ao ativo circulante pode ocorrer de imediato após a aquisição de prédio para a revenda ou um prédio que constava como seu ativo imobilizado pode ser reclassificado como ativo circulante e posto à venda. Da mesma forma um prédio em construção pode ser classificado como obras em curso ou produtos e trabalhos em curso. Após o termo da construção o prédio é classificado como inventário da empresa e posto à venda. Não é explícito na lei, mas é manifesto por via das exigências que beneficiar deste regime só podem as empresas com contabilidade organizada. Nas situações em que ocorrem alteração da finalidade do imóvel o CIMI prevê um regime de liquidação retroativa do imposto. Assim, nos termos do art.º 9º do CIMI, *“ caso ao prédio seja dada diferente utilização, liquida-se o imposto por todo o período decorrido desde a sua aquisição”*.

3.5.3 Comunicação da afetação à administração fiscal.

Após a aquisição do imóvel para revenda, as empresas devem comunicar a sua afetação ao inventário da empresa no prazo máximo de 60 dias. Esta comunicação é uma das condições do exercício do direito de não sujeição. A razão desta comunicação é a necessidade da administração fiscal conhecer os factos importantes para o funcionamento da relação jurídica fiscal ó é efetiva afetação do imóvel ao inventário da empresa e a data em que ela ocorreu. A primeira é indispensável à constituição do direito de não sujeição, e a segunda ao gozo do direito à sua vergência.

A não entrega da comunicação impede o exercício do direito à não tributação. Na entrega fora de prazo o imposto é devido por todo o tempo já decorrido, iniciando-se a suspensão da tributação apenas a partir do ano da comunicação, cessando, todavia, no ano em que findaria caso tivesse sido apresentada em tempo, nº 5 do art.º 9 do CIMI.

3.5.4 Impossibilidade de repetição sequencial de não sujeição.

A Lei não permite utilização deste regime em cadeia de forma continuada, quando é transmitido entre empresas que exercem a atividade de compra de prédios para revenda. Conforme nº 6 do art.º 9º do CIMI não podem gozar do regime de não sujeição do IMI os prédios adquiridos para a revenda aos sujeitos passivos que tenham adquirido o prédio à entidade que dele já tenha beneficiado. Neste caso a Lei permite que só o primeiro sujeito passivo de imposto é que pode beneficiar do regime.

A principal razão desta limitação é impedir utilização abusiva do regime e limitar a sua duração pelo período de 3 anos quando se trata dum prédio adquirido para a revenda e de 4 anos quando se trata dum terreno para construção.

3.5.5 Não alienação dentro de período de não tributação

O regime de não sujeição tem como pressuposto que o período de rotação do inventário das empresas com atividade de compra de prédios para revenda é de 3 anos. Caso o prédio não tenha sido vendido durante o período de não tributação passa para o regime normal de sujeição sem efeitos retroativos.

O Código do IMI para evitar as situações de retardamento da venda imputado ao proprietário com a finalidade de gozar de regime de não tributação de forma abusiva prevê no seu art.º 9º que o imposto é ainda devido a partir do ano, inclusive, em que a venda do prédio tenha sido retardada por facto imputável ao respetivo sujeito passivo.

Neste caso cabe a Autoridade Tributária provar utilização abusiva do regime de não tributação.

3.5.6 Natureza jurídica do regime

Como já foi referido por Pires (2016: 531), o regime de não sujeição dos prédios adquiridos para revenda por empresas que exercem essa atividade não é um benefício fiscal. Esta distinção é de relevância elevada em virtude de que se se tratasse de um benefício fiscal não seria aplicável às empresas com dívidas fiscais como é previsto no art.º 13º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF):

Impedimento de reconhecimento do direito a benefícios fiscais

1 - Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social.

A natureza do regime fiscal em IMI dos imóveis adquiridos para revenda justifica-se pelo princípio que o IMI é o imposto que incide sobre riqueza manifestada através de propriedade de património e não sobre as mercadorias. Entende-se que os imóveis registados como inventário na contabilidade das empresas que exercem esta atividade são mercadorias para os efeitos comerciais. E o lucro dos sujeitos passivos que exercem ao título principal atividade comercial é tributado por via do IRC ou IRS de acordo com o seu regime do registo comercial. É por essa razão que o regime de não sujeição do IMI encontra-se no capítulo da incidência do imposto e não no das isenções ou no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

O entendimento da administração fiscal divulgado no ofício-circulado nº 40095 de 2009 expressa-se no sentido contrário, considerando o regime de não tributação em IMI como benefício fiscal impedindo o seu reconhecimento para as empresas com a situação fiscal não regularizada.

3.5.7 Não sujeição em IMI dos terrenos para construção.

O regime de não sujeição a imposto dos terrenos para construção previsto na alínea d) do nº 1 do artigo 9º é semelhante ao regime de não sujeição dos prédios adquiridos para revenda. As exigências legais para beneficiar deste regime são as seguintes:

1. O proprietário de terreno deve exercer a atividade de construção de prédios para venda;
2. O terreno para construção afeto a uma atividade transformadora deve ser classificado na contabilidade da empresa como matéria-prima,
3. A empresa proprietária deve comunicar à administração fiscal a aquisição do terreno para construção e a sua afetação a esse fim.

O atraso na entrega da declaração de comunicação à Autoridade Tributária produzirá o efeito de o período de não tributação se iniciar apenas no ano seguinte ao da entrega dessa comunicação, terminando no mesmo ano em que terminará se tivesse sido entregue dentro do prazo legal de 60 dias.

Ao contrário do regime de não sujeição dos prédios adquiridos para revenda o regime de não tributação dos terrenos para construção prevê a possibilidade de acumulação destes dois regimes nas situações em que a mesma empresa simultaneamente exerce atividade de construção de imóveis e aquisição de prédios para venda. Neste caso não existe algum impedimento legal que não permitisse beneficiar do regime de não tributação duas vezes: pela primeira vez aplicado para o terreno registado como matéria-prima e afeto à construção do imóvel e pela segunda vez quando é terminada a construção e deixa de existir o terreno para construção e passa a existir um prédio construído com a respetiva afetação ao inventário da empresa.

3.6. Agravamento da tributação.

3.6.1 A titularidade do prédio por empresas sedeadas em territórios de regime fiscal privilegiado.

O Código do IMI prevê diversas formas destinadas a evitar a evasão fiscal, em particular quando se trata das empresas sedeadas em países com regime fiscal claramente mais favorável e que constam na Portaria nº 292/2011, de 8 de Novembro do Ministério das Finanças. Quando as taxas do IMI dos prédios urbanos avaliados de acordo com CIMI variam entre 0,3% e 0,5% mediante deliberação da assembleia municipal, com redução da taxa máxima para a 0,45% prevista na Lei nº 7-A/2016, de 30 de março ó Orçamento do Estado para 2016, a taxa do IMI aplicada para os prédios que sejam propriedade de entidades que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável é de 7,5 %.

Para exemplificar a diferença na tributação imaginemos um prédio urbano situado num município onde se aplica a taxa do IMI de 0,3% com o valor patrimonial de 100.000€, então o proprietário deste imóvel sedeadado em Portugal paga o valor do imposto de 300€, caso o mesmo mude a sua sede para algum país que consta na Portaria nº 292/2011, pagará o valor de imposto de 7.500 que é 25 vezes superior do valor normal deste imposto.

Mas o aumento da tributação das empresas sedeadas em países com regime fiscal claramente mais favorável não termina com agravamento da taxa. O regime de não sujeição do imposto previsto para as empresas que exercem atividade de compra ou construção de prédios para venda não é aplicável conforme nº 7 do art.º 9º do CIMI aos sujeitos passivos que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças.

Este impedimento é determinado pelo princípio de não aplicação dos benefícios fiscais às empresas sedeadas nos paraísos fiscais por razões de natureza política, económica e fiscal, partindo do princípio que as empresas que escolhem como a sua sede algum dos paraísos fiscais praticam operações de evasão e de fraude fiscal.

O impedimento de beneficiar do regime de não tributação em IMI pelas empresas sedeadas nos paraísos fiscais cuja atividade é comércio ou construção dos imóveis não é compreensível à luz dos princípios do Código do IMI e do sistema de tributação do património cuja finalidade é tributação de riqueza e não é a tributação de mercadoria.

Sem questionar a lógica deste agravamento fiscal podemos invocar que existam vários espaços fiscais com regime de tributação claramente mais favorável e que não constam na lista da Portaria nº 292/2011.

3.6.2 Tributação dos prédios urbanos devolutos e em ruínas.

Com objetivo de dinamização do mercado do arrendamento urbano e a reabilitação e renovação urbanas a taxa normal do IMI definida na assembleia municipal é elevada ao triplo nos casos de prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano e de prédios em ruínas.

No âmbito do Decreto-Lei nº 159/2006, de 8 de agosto considera-se devoluto o prédio urbano ou a fração autónoma que, durante um ano, se encontre desocupada, sendo indícios de desocupação a inexistência de contratos em vigor com empresas de telecomunicações, de fornecimento de água, gás e eletricidade e a inexistência de faturação relativa a consumos de água, gás, eletricidade e telecomunicações. Com as seguintes exceções previstas no mesmo Decreto-Lei: as casas de férias, prédios onde ocorram obras de reabilitação, construídos há menos de um ano, adquiridos para revenda pelas empresas que exercem esta atividade, as que são a residência em território nacional de emigrante português ou de cidadão português que desempenhe no estrangeiro funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado Português. Cabe aos municípios proceder à identificação dos prédios que se encontrem devolutos, e notificar o sujeito passivo do IMI do projeto de declaração de prédio devoluto.

Nas situações de agravamento de tributação dos prédios em ruínas o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 11497/14, de 6 de Novembro de 2011 decidiu que a qualificação de um prédio para efeitos de tributação de IMI deve ser feita pela administração tributária, sendo irrelevante a decisão camarária sobre essa questão. Ou seja, a Câmara Municipal pode entender que o prédio deve considerar-se demolido, mas a administração tributária poderá entender que está em ruínas, uma vez

que ainda persistem as paredes exteriores do mesmo e, como tal, pode tributá-lo em conformidade.

3.6.3 Atualização do Valor Patrimonial Tributário. OE 2016.

A atualização do VPT dos prédios urbanos afetos a uma atividade comercial, industrial ou de serviços deixa de ser anual, passando a ser trienal. A atualização é determinada pela aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda, fixado anualmente por portaria do Governo, correspondente ao ano da última avaliação ou atualização. Em 2016, o VPT dos prédios urbanos afetos a uma atividade comercial, industrial ou de serviços será objeto de uma atualização extraordinária de 2,25%. Esta atualização é apenas aplicável aos prédios cujo VPT foi atualizado entre 2012 e 2015.

Podemos concluir que o Código do IMI através de agravamento na tributação ou na exclusão do regime de não sujeição pretende conduzir o comportamento do sujeito passivo de aplicar boas práticas no seu planeamento fiscal. Que consistam em: não sedear a sua empresa nos paraísos fiscais e evitar as situações quando a sua propriedade imobiliária se considera devoluta ou em ruínas.

3.7 Caso prático: CAAD, Processo n.º: 47/2015-T, IMI - Afetação de Imóvel.

ACÓRDÃO ARBITRAL

O árbitro Juiz José Poças Falcão (Presidente), a árbitra Prof.^a Doutora Nina Aguiar e o árbitro Paulo Ferreira Alves (árbitros-vogais) acordam no seguinte:

PARTES

- SOCIEDADE IMOBILIÁRIA A.í , SA., pessoa coletiva n.º í , doravante designada por Requerente

- Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

PEDIDO

O Requerente pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional de imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), n.º 2010 ... 2011 ... e 2012

..., no valor de p 85.068,44, p83.975,24 e p 82.066,04 no valor total de p 251.109,72, referente aos anos de 2010, 2011 e 2012.

FACTOS

- A Requerente tem como objeto social «a urbanização e loteamento de terrenos, construção de imobiliários por conta própria ou aquisição, exploração e alienação de imóveis, incluindo a venda dos adquiridos»;
- No ano de 2010, a Requerente concluiu a construção de um empreendimento imobiliário sito em í designado por «Edifícios do í », após o que iniciou a venda das frações integrantes do mesmo;
- Em 15.09.2010, a Requerente entregou a declaração modelo 1 para inscrição das frações na matriz predial tributária, requerendo a suspensão do início de tributação (prédio para revenda) de Imposto Municipal sobre Imóveis, por um período de três anos, com base na al. e), do n.º 1, do art.º 8º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;
- Durante o exercício de 2012 a administração da empresa alterou a finalidade das frações autónomas de não vendidas para «propriedades de investimento»;
- Em Maio de 2014 foram detetados erros de contabilização relativos a imóveis pertencentes à sociedade, na sequência do que foram retificadas as contas da sociedade referentes ao exercício de 2012;
- Na sequência das referidas retificações ao balanço, a Requerente apresentou declaração de rendimentos (modelo 22) de substituição, para os exercícios de 2010, 2011 e 2012;
- A Requerente foi notificada, através do ofício n.º í /í , de 02.06.2014, de projeto de relatório de inspeção, em que se conclui pela necessidade de proceder a liquidação de

IMI sobre as frações AC, AF, BI, BJ, BM, CE, CH, CJ, DI, AA, AB, AD, AE, AG, AH, AI, AJ, AL, AM, AN, AO, AP, AQ, AR, AS, AU, AV, AX, AZ, BB, BC, BD, BE, BF, BG, BH, BL, BO, BP, BR, BS, BU, BU, C, CA, CD, CG, CV, D, DA, DB, DC, DE, DG, DM, DQ, E, EF, P, R, S, T, U, V, X e Z do prédio urbano supra referenciado;

- A Requerente foi notificada de uma liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis efetuada em 21.8.2014, relativa ao ano de 2010, 2011 e 2012 e referente às frações supra indicadas apurando uma dívida de imposto a pagar de 85 068,44€, 83 975,24€ e 82 066,04€ respetivamente.

QUESTÃO DO LITÍGIO

A declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação adicional de imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), n.º 2010 ... 2011 ... e 2012

MATÉRIA DE DIREITO

No contexto normativo da al. e) do n.º 1 do art.º 9.º do CIMI, podem listar-se como segue os requisitos para que um imóvel beneficie da não sujeição a imposto prevista nessa disposição:

- a). Que o comerciante tenha como atividade a venda de imóveis;
- b). Que o imóvel tenha sido inscrito no inventário do comerciante;
- c). Que o comerciante comunique ao serviço de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afetação dos prédios aos fins referidos (n.º 4 do art.º 9.º).

Adicionalmente, terá ainda de se verificar os requisitos previstos no artigo 9.º n.º 6 e 7 do CIMI, que o sujeito passivo não poderá gozar do benefício se a entidade a quem adquiriu o prédio tenha usufruído deste benefício, e por último não é aplicável aos sujeitos passivos que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável.

A situação de não sujeição cessa, sem efeitos retroativos, quando a venda do prédio seja retardada por facto imputável ao sujeito passivo (n.º 3 do art.º 9.º).

A situação de não sujeição cessa também, mas com efeitos retroativos, abrangendo todo o período de não sujeição, mesmo que este já tenha transcorrido totalmente, quando seja dada ao prédio *diferente utilização*.

O regime de não sujeição do IMI visa permitir as empresas revendedoras de imóveis, aliviarem a carga fiscal durante um período de 3 anos, mediante o não pagamento do Imposto Municipal sobre Imóveis, lembrando efetivamente que durante a fase de venda, o imóvel não produz rendimentos e produz apenas custos.

Perante o exposto temos que verificar se o sujeito passivo cumpriu com os pressupostos e requisitos supracitados, de forma a poder beneficiar da não sujeição.

O primeiro requisito, exercer uma atividade de compra e venda de prédios encontra-se preenchido, pelos seguintes motivos: o objeto social da requerente é "*Urbanização e loteamento de terrenos, construção de imobiliários por conta própria ou à tarefa, aquisição, alienação e exploração de imóveis, incluindo a venda dos adquiridos*".

O segundo requisito está em causa neste processo. Para determinar se este requisito está preenchido a nível contabilístico e real, importa recorrer a posição jurisprudencial que já se pronunciou sobre este tema.

Neste sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, o qual no acórdão **0873/08 de 02/04/2019**, vem em expressamente "*consideração de que o registo contabilístico não pode constituir o único fator legalmente relevante para se poder concluir que os terrenos se destinam ou não para construção, antes se definindo como um mero instrumento formal para esse efeito, nos estritos limites de um índice evidenciador*".

Contudo, como se demonstrará, a Requerente corrigiu o elemento contabilístico de forma a cumprir com o artigo 9º n.º 1 al. e) e mais se refere, que não ficou provado, que a requerente tenha afetado os imóveis em causa a outra utilidade que não a venda.

A Requerente no ano de 2012 afetou todos os imóveis da sua urbanização, quer os arrendados quer os para revenda, para a conta de conta de propriedades de investimento,

a qual alega que se tratou de um mero lapso e a sua intenção era unicamente a transferência para a conta de propriedades de investimento dos imóveis que nesse período foram celebrados contrato de arrendamento. A Requerente alega que corrigiu este erro mediante submissão e aprovação em Assembleia Geral de um novo Relatório e Contas, referente ao exercício de 2012 alteração do enquadramento contabilístico das frações autónomas, aqui em apreço, transferindo-as da conta de propriedades de investimento para a conta de inventários, pelo que este requisito do artigo 9.º n.º 1 al. e) estaria cumprido. Assim em 26.05.2014 a Requerente submeteu um novo relatório de contas referente ao exercício de 2012, com o objeto de retificar o anterior relatório, tendo igualmente submetido declarações de substituição de rendimento modelo 22, bem como nova informação simplificada.

O sujeito passivo pode proceder à alteração, correção, substituição ou revogação de um Relatório e Contas já previamente aprovado e publicado em virtude da Assembleia Geral possui competência para aprovar o Relatório e Contas, desde logo tem competência para proceder a qualquer alteração, correção, substituição ou revogação do mesmo.

Esta situação pode ainda ser entendida de outra forma, no sentido de a Requerente, ao colocar a nível exclusivamente contabilístico os imóveis para venda na conta de propriedades de investimento ao invés de na conta de inventários, estava a cometer um erro a nível contabilístico, uma vez que os imóveis para venda pertencem à conta de inventários. Ou seja, o Relatório e Contas inicial continha um erro, erro esse que não correspondia à realidade.

É neste sentido, em sintonia com o acórdão 0873/08 de 02/04/2009 do STA, em que se entende que o elemento contabilístico não pode constituir o único fator legalmente relevante, sobrepondo-se a este a verdade tributária.

E como o Requerente corrigiu esse erro e os imóveis passaram a figurar na conta inventário, passam assim os requisitos do artigo 9 n.º 1º al. e) e 2º do CIMI a estar preenchidos.

Quanto ao terceiro requisito, que consiste no dever de o sujeito passivo nos termos do 9.º n.º 4, "*Para efeitos do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1, devem os sujeitos passivos comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo*

de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afetação dos prédios àqueles fins." A Requerente procedeu à urbanização de um empreendimento imobiliário concluído no ano de 2010, e em 15.09.2010, procedeu à entrega da Declaração Modelo 1 de IMI, para a inscrição das frações na matriz predial. Nessa declaração a Requerente, optou nos termos do artigo 9.º n.º 1 al. e) do CIMI pela modalidade de suspensão de início de tributação pelo período de 3 anos, com o objetivo de colocar os prédios para revenda. Este requisito encontra-se igualmente preenchido.

DECISÃO

Pelo exposto, decide-se no sentido que cumpre com os requisitos necessários para a não sujeição do pagamento de IMI previsto no artigo 9.º n.º 1 al. e) do CIMI.

O Tribunal Arbitral, decide:

- a) Julgar procedentes o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributário de liquidação em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), n.º 2010 ... 2011 ... e 2012 ..., que fixou um imposto global a pagar de 251.109,72 ¤ por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação;
- b) Condenar a Requerida, a restituir à requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga.

VOTO DE VENCIDO

A árbitra Nina Aguiar discordou com a presente decisão alegando que:

- Os erros do período corrente detectados nesse período podem ser corrigidos até ao momento de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, e, aprovadas em assembleia geral;
- Os erros materiais (relevantes) detectados num período posterior àquele a que dizem respeito só podem ser corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior.

A assembleia geral da Requerente, ao aprovar um balanço õrectificadoõ em violação da norma internacional de contabilidade n.º 8,, tomou uma deliberação em violação da lei.

Portanto, não há, em nosso entendimento, dúvida possível de que a deliberação pela qual a assembleia geral da Requerente aprovou, em 26 de maio de 2014, um balanço õrectificadoõ para o exercício económico de 2012 é nula, nos termos do artigo 56.º, n.º 1, al. d) do Código das Sociedades Comerciais.

Sobre esta matéria, diz o artigo 56.º do Código das Sociedades Comerciais:

õ(Deliberações nulas)

1 - São nulas as deliberações dos sócios:

d) Cujo conteúdo, directamente ou por actos de outros órgãos que determine ou permita, seja ofensivo dos bons costumes ou de preceitos legais que não possam ser derogados, nem sequer por vontade unânime dos sócios.õ

Sendo essa deliberação nula, o balanço a tomar em conta para aferir o direito da Requerente à não sujeição a imposto ao abrigo do artigo 9.º, n.º 1, al. e) do CIMI é o balanço aprovado em 9 de Abril de 2013, único válido.

De acordo com esse balanço, como também já se concluiu, a Requerente deu õuma diferente utilizaçãoõ aos bens imóveis em causa, ao afectá-los a õpropriedades de investimentoõ, perdendo com isso o direito à não sujeição a imposto ao abrigo do artigo 9.º, n.º 1, al. e) do CIMI.

CONCLUSÃO

Com base no decisão deste Tribunal Arbitral e em sintonia com acórdão 0873/08 de 02/04/2009 do STA podemos retirar a conclusão que o elemento contabilístico não pode constituir o único fator legalmente relevante para afastar a não sujeição, elemento que foi corrigido e fundamentalmente ficou demonstrado que os imóveis se encontram para venda, sendo esta a verdade tributária, esta sobrepõe-se ao registo contabilístico.

Também não podemos concordar com a posição da árbitra Nina Aguiar pelo exposto na NCRF 4 Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros parágrafo 37

"uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente ao primeiro conjunto de demonstrações financeiras aprovadas após a sua descoberta"

(a) Reexpressando as quantias comparativas para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou

(b) Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos activos, passivos e capital próprio para o período mais antigo apresentado.

não pode ser aplicado o previsto no art.º 56.º, n.º 1, al. d) do Código das Sociedades Comerciais em virtude que no caso em apreço não existe *"conteúdo, que seja ofensivo dos bons costumes ou de preceitos legais que não possam ser derogados, nem sequer por vontade unânime dos sócio"*

4. Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

4.1 Custo fiscal no preço de um imóvel em estado novo.

O IMT é o imposto sobre riqueza manifestada no ato de aquisição do imóvel. O IMT tributa as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. Apesar de em Portugal existir o imposto sobre valor acrescentado com a incidência mais ampla que tributa as transmissões onerosas dos bens e serviços, as operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas ficam isentas de IVA ao abrigo do n.º 30 do art.º 9.º, do CIVA. A isenção das operações sujeitas a IMT tem fundamento nas derrogações previstas na Diretiva 2006/112/CE [cf. ponto 9) da segunda parte do Anexo X da Directiva IVA]. A justificação desta isenção tem a ver com a intenção de não tributar em IVA operações que são tributadas em IMT, tendo estado subjacente a preocupação de não bulir com um imposto que constitui receita municipal.

Também pelo facto de harmonização do IVA no espaço económico da União Europeia não foi permitido ao estado Português aplicar a taxa intermédia de IVA nas transmissões onerosas dos imóveis, e aplicação da taxa normal de IVA aumentará significativamente o preço dos imóveis para o consumidor final. Como possível consequência de aplicação da taxa normal de IVA nas transações dos imóveis no estado novo será redução de atividade de construção e das outras atividades relacionadas com imóveis tais como: mobiliário, decoração, iluminação e etc. . O resultado provável de diminuição das atividades económicas relacionadas com imóveis será a diminuição da economia, maior taxa de desemprego e redução da receita fiscal.

Para avaliar o custo fiscal dos impostos nas transmissões onerosas dos imóveis em estado novo temos que medir todas as parcelas fiscais inerentes à construção e alienação do imóvel.

A mencionada isenção de IVA prevista no n.º 30 do art.º 9.º, do CIVA é uma isenção simples e incompleta, uma vez que na venda do imóvel não é liquidado IVA, mas tal

impede o sujeito passivo de deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e serviços relacionados com a atividade.

Os impostos que suportam as empresas de construção civil no âmbito da sua atividade económica são as seguintes apresentadas pela ordem da sua relevância:

- O IVA incide sobre compras das matérias-primas, materiais diversos e sobre maior parte dos serviços externos;
- O IRC incide sobre lucro das empresas e sobre as despesas sujeitas as tributações autónomas;
- O IMI incide sobre posse dos imóveis ou terrenos para construção caso já tenha decorrido o prazo de não tributação;
- O IUC incide sobre posse de veículos.

O cálculo do custo fiscal suportado na construção dos imóveis será feito com base nos dados estatísticos disponíveis no *site* do Banco do Portugal na divisão *õBP stat estatísticas onlineö*.

A avaliação da carga tributária foi feita a partir de Demonstração de Resultados das empresas de todas as dimensões com o CAE de construção para o período de 2013 e 2014.

Os pressupostos de avaliação de carga fiscal são as seguintes:

- As rubricas *õCusto mercadorias vendidas e matérias consumidasö* e *õFornecimento e serviços externosö* englobam no seu valor tributação em IVA com a taxa de 23% que não foi deduzido;
- O imposto sobre rendimento do período e os impostos indiretos fazem parte de custo fiscal;
- Os encargos sobre remunerações são excluídos da nossa avaliação da carga tributária em virtude do nosso objetivo ser avaliar apenas o custo fiscal sem nos preocuparmos com a carga contributiva.

Tabela 4.1 DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

	2013	2014
TOTAL DE RENDIMENTOS LÍQUIDOS	470 031,96	471 624,44
Volume de negócios	422 929,35	412 675,10
Dos quais: Serviços prestados	314 495,24	310 202,05
Subsídios à exploração	277,84	498,23
Variação nos inventários da produção	-24 849,50	-21 707,95
Trabalhos para a própria entidade	1 112,56	1 035,26
Outros rendimentos	60 069,22	69 703,96
Juros e rendimentos similares obtidos	10 492,48	9 419,85
Produção	416 455,90	406 246,73
Vendas e serviços prestados ao exterior	103 587,10	104 670,53
TOTAL DE GASTOS LÍQUIDOS	479 019,08	470 550,29
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	105 121,05	108 602,74
Fornecimentos e serviços externos	191 327,74	178 135,96
Gastos com o pessoal	91 045,34	92 624,74
Dos quais: Remunerações	71 696,34	73 452,52
Dos quais: Encargos sobre remunerações	12 611,53	12 647,83
Imparidades e variações de justo valor	7 873,64	10 574,33
Provisões (aumentos/reduções)	2 061,18	-17,92
Outros gastos	35 103,72	33 545,88
Dos quais: Impostos indiretos	2 201,95	1 807,81
Dos quais: Gastos e perdas em investimentos financeiros	16 988,46	19 630,36
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	13 962,59	13 935,22
Juros e gastos similares suportados	28 027,48	27 316,64
Imposto sobre o rendimento do período	4 496,34	5 832,70
Consumos intermédios	298 650,73	288 546,51
Compras de bens e serviços ao exterior	60 395,32	63 118,89
Juros suportados de financiamentos obtidos	24 573,25	21 584,56
RESULTADOS ECONÓMICOS DA ATIVIDADE		
Valor acrescentado bruto - VAB	117 805,17	117 700,22
Resultado antes de depreciações - EBITDA	27 006,82	38 738,87
Resultado antes de gastos de financiamento e impostos - EBIT	13 044,23	24 803,64
Resultado antes de impostos - EBT	-4 490,78	6 906,85
Resultado líquido do período	-8 987,12	1 074,15
Dos quais: Resultado das atividades descontinuadas	550,56	7,8
Autofinanciamento	14 910,29	25 565,78

Fonte: Banco de Portugal

Informação disponível em: 27-04-2016

Período: 2013, 2014

Dimensão Empresa: Todas as Empresas

CAE: F - Construção

Cálculo de IVA suportado para o exercício de 2014:

- Soma dos valores das rubricas ãCusto mercadorias vendidas e matérias consumidasö e ãFornecimento e serviços externosö apresenta valor de 286.738;
- O valor do IVA incluído é de 53.617;
- A relação do IVA suportado com o valor Total de Gastos é de 11,4%;
- A relação dos impostos indiretos com o valor Total de Gastos é de 0,4%;
- A relação do imposto sobre o rendimento do período com o valor Total de Gastos é de 1,2%;

Concluimos que o gasto fiscal médio suportado pelas empresas de construção em 2014 é de 13% em relação com a totalidade de gastos suportados. O cálculo feito para o exercício de 2013 também apresenta 13 % de gasto fiscal.

Para facilitar o cálculo e atender a situação difícil onde se encontra o sector de construção civil a partir de exercício de 2009 imaginemos que a margem de lucro do construtor está próxima ao zero. Este pressuposto confirma-se com os dados dos Resultados líquidos apresentados na Demonstração de Resultados das empresas de todas as dimensões com o CAE de construção para o período de 2013 e 2014. Como podemos ver na tabela acima apresentada o Resultado líquido do exercício de 2013 apresenta valor substancialmente negativo e o Resultado líquido do exercício de 2014 apresenta valor ligeiramente positivo. Com este fundamento para o cálculo da percentagem de carga fiscal na aquisição dum imóvel em estado novo não vamos atender o valor de margem de lucro da empresa construtora.

Como já concluimos o gasto fiscal representa 13% do valor do custo de construção dum imóvel. Para a finalidade deste cálculo o valor da venda será igual ao valor de custo e também é igual ao Valor Patrimonial Tributário e sobre este valor ainda acresce o IMT e Imposto de Selo.

Então a carga fiscal incorporada no custo de aquisição dum imóvel com o valor tributário de 100.000p em estado novo é:

1. Imóvel destinado exclusivamente para a habitação própria e permanente: custo fiscal incorporado ó 13.000, IMT ó 152p e Imposto de Selo com a taxa de 0,8% - 800p. Total de impostos = 13.952p. Carga fiscal = 13,8%.
2. Imóvel destinado exclusivamente para a habitação (não própria e permanente): custo fiscal incorporado ó 13.000, IMT ó 1.076p e Imposto de Selo - 800p. Total de impostos = 14.876p. Carga fiscal = 14,6%.
3. Prédio urbano não destinado para a habitação: custo fiscal incorporado ó 13.000, IMT com a taxa de 6,5% ó 6.500p e Imposto de Selo - 800p. Total de impostos = 20.300p. Carga fiscal = 19%.

Conclusão: a tributação de transmissão onerosa de imóveis cria efeito de distorção.

Ao tributar uma transação, o imposto cria um encargo adicional para o adquirente que faz com que este reduza a sua propensão de comprar determinado bem. Assim, este efeito de distorção representa o custo da tributação que engloba os seguintes dois efeitos: por um lado, o encarecimento do produto e, por outro, a redução da propensão da compra.

Ora, no momento em que o IMT incide no preço final do bem, gera-se um efeito cumulativo de tributação de imposto sobre imposto, uma vez que, em termos práticos, o consumidor final paga nesse momento o valor de escritura do bem, que inclui um imposto suportado sobre o consumo (o IVA).

4.2 Evolução da receita de IMT durante período de 2004 a 2014.

O IMT tributa a riqueza manifestada em propriedade de bens imobiliários e incide principalmente sobre transmissões onerosas de imóveis. O valor das receitas cobradas por via de IMT depende de dinâmica do mercado imobiliário e altera-se em função da evolução da economia portuguesa em global. Quando a economia global do Estado está em recessão diminui a produção e o investimento, e quando a economia entra na fase de recuperação assistimos naturalmente ao crescimento da produção e do investimento. Esta dinâmica de evolução da economia está refletida no mercado imobiliário e tem maior impacto sobre o sector imobiliário do que sobre a economia geral em média. Este

impacto é justificado com o esforço acrescido por parte de investidor na aquisição de um bem de valor elevado. A tributação dinâmica do IMT agrava os encargos da transação, o que reflete na procura diminuindo a fluidez do mercado. Assim, é óbvio que o IMT é um imposto que afeta negativamente a mobilidade geográfica das famílias e das empresas e inflaciona de forma seletiva os preços do mercado.

Tabela 4.2. A evolução de receita do IMT.

Anos	Receita IMT	Taxa de variação anual	Taxa total
2004	585,7		
2005	691,0	18,0%	
2006	748,0	8,2%	
2007	972,7	30,0%	
2008	774,7	-20,4%	
2009	634,5	-18,1%	
2010	594,6	-6,3%	
2011	512,9	-13,7%	
2012	417,4	-18,6%	
2013	450,2	7,9%	
2014	494,4	9,8%	-15,6%

Valores em milhões de euros. Fonte: Estatísticas das receitas fiscais 1995 - 2014

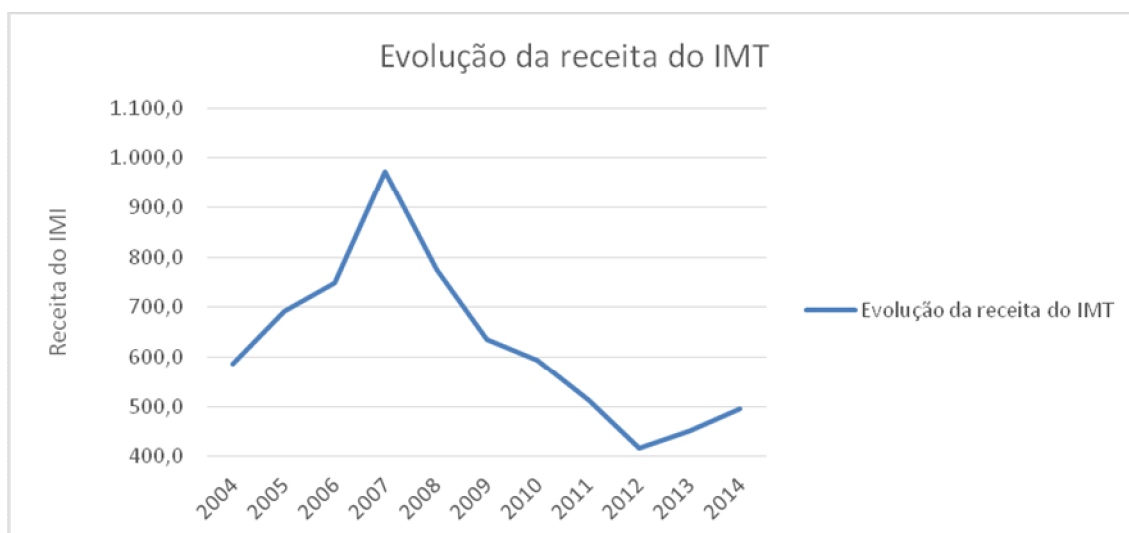
Como podemos ver na tabela 4.2, a receita do IMT acompanha o crescimento da economia portuguesa desde 2004 (ano de entrada em vigor do CIMT) até ano 2007. Em 2008 a economia portuguesa foi atingida pela crise financeira internacional, consequentemente o sector imobiliário português sofreu forte redução no volume de vendas de imóveis. Como resultado de redução no investimento no sector a receita fiscal de IMT diminuiu em 20% em 2008 comparando com o ano de 2007.

A partir de 2008 a receita fiscal de IMT começa a diminuir de ano para ano acompanhando a redução de procura e de investimento no sector imobiliário que

atravessa uma grave crise económica e financeira de 2011 e atinge o seu valor mínimo em 2012.

No ano 2013 e 2014 assistimos a uma tendência positiva no crescimento das receitas fiscais de IMT que está relacionada com aumento de transações no mercado imobiliário principalmente nas grandes cidades e zonas turísticas do país.

Gráfico 3. Evolução da receita do IMT



4.3 Incidência do IMT

De forma geral o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional qualquer que seja o título por que se operem.

A incidência real ou objetivado IMT está determinada no art.º 2 do CIMT. Nas normas de incidência do CIMT estão enunciados alguns tipos de atos ou contratos que não operam, na verdade, transmissões jurídicas de direitos sobre imóveis. O IMT também incide sobre as aquisições de imóveis que não resultam de uma transmissão, mas da constituição de direitos novos sobre imóveis, quando esta constituição é onerosa.

O CIMT centra a sua incidência fundamentalmente nas transmissões de imóveis tituladas pelo contrato de compra e venda, mas por razões de prevenção da evasão e da fraude fiscal foi previsto à volta deste tipo nuclear de transmissões sujeitas a imposto, um elenco extenso de outros.

O CIMT sujeita a imposto as transmissões de imóveis que resultam da celebração de 33 atos jurídicos ou contratos diferentes. De acordo com o critério escolhido pelo PIREs (2016: 242), podemos organizar estes factos tributários em três grandes categorias:

1. As transmissões do direito de propriedade sobre imóveis através do contrato da compra e venda que têm como objeto e finalidade essa mesma transmissão. Neste caso o conceito de transmissão do código do IMI coincide com o mesmo conceito do Código Civil. As transmissões do direito da propriedade através do contrato da compra e venda correspondem estatisticamente à grande maioria dos factos que originam liquidações do IMT. Podemos dizer que os restantes factos tributários tipificados no CIMT existem para garantir a neutralidade de imposto perante várias formas jurídicas de transmissão e para prevenir a evasão e a fraude fiscais.
2. Os atos e contratos jurídicos cuja principal finalidade não são propriamente a transmissão onerosa dos imóveis, mas que produzem este efeito colateral e necessário. Por exemplo as entradas com imóveis para realização do capital social das sociedades comerciais, onde a transmissão do imóvel não é o principal objetivo do contrato, mas um efeito lateral. A sujeição do imposto nestas situações justifica-se por razões de igualdade e neutralidade.
3. Os restantes factos tributários tipificados no Código do IMT não configuram transmissões de imóveis para outros efeitos jurídicos. Por exemplo: as procurações irrevogáveis, os contratos de promessa de compra e venda com cláusula de livre cedência de posição contratual e etc. . Nestas situações não existe efetivamente a transmissão do direito de propriedade sobre imóveis, mas o Código do IMT sujeita estes atos jurídicos ao pagamento do imposto. A tipificação destes factos à categoria de transmissões para efeitos do IMT justifica-se pela necessidade de evitar a evasão e fraude fiscais.

Os factos jurídicos mais comuns sujeitos ao IMT:

4.3.1. Aquisição do direito de propriedade a título oneroso de bens imóveis situados no território nacional.

É o facto mais importante e nuclear do IMT e aquela cuja verificação é a mais frequente. Esta norma está sujeita a imposto, tanto a aquisição da propriedade do imóvel como da uma parte indivisa. O valor tributável sujeito a imposto é o maior dos valores ou de declarado na transmissão ou o valor patrimonial, tal como se prevê no n.º 1 do art.º 12 do CIMT.

4.3.2. Aquisição de figuras parcelares do direito de propriedade sobre bens imóveis.

Na segunda parte do n.º 1 do art.º 2 do CIMT está prevista sujeição do imposto a aquisição de figuras parcelares do direito de propriedade.

As figuras parcelares do direito de propriedade são:

- a) O direito de usufruto pode ser destacado do direito da propriedade. O conceito de usufruto está definido no art.º 1439 do Código Civil «usufruto é o direito de gozar temporária e plenamente uma coisa ou direito alheio, sem alterar a sua forma ou substância.» O direito de usufruto tem um valor autónomo e pode ser transacionado pelo seu titular.
- b) O direito de uso e habitação está definido no art.º 1484 do Código Civil «1. O direito de uso consiste na faculdade de se servir de certa coisa alheia e haver os respetivos frutos, na medida das necessidades, quer do titular, quer da sua família. 2. Quando este direito se refere a casa de morada, chama-se direito de habitação.»
- c) O direito de superfície normalmente incide sobre terrenos, que podem ser terrenos rústicos ou terrenos para construção. O art.º 1524º do código Civil estabelece que « o direito de superfície consiste na faculdade de construir ou manter, perpétua ou temporariamente, uma obra em terreno alheio, ou de nele fazer ou manter plantações.» O valor patrimonial tributário do direito de superfície é calculado de acordo com as regras definidas no art.º 13º do CIMT.

4.3.3. Arrendamento com a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas.

O Código do IMT prevê um caso de sujeição a imposto da aquisição de imóveis por exercício do direito de opção no final do contrato de locação financeira. Nestes casos o valor tributável sujeito a imposto quando o locatário adquire o prédio no exercício do direito da opção no final do contrato de locação financeira, será sempre o que corresponde ao valor residual do imóvel nessa data.

4.3.4. Arrendamento de prédio com cláusula de transmissão da propriedade ao arrendatário.

Trata-se de contrato locação-venda, em que as partes acordam que no final do contrato de locação, e depois de satisfeitas todas as rendas a propriedade do imóvel se transfere obrigatoriamente para o locatário. Apesar de os efeitos jurídicos do direito da propriedade se transferir para o locatário apenas no final do contrato, o Código do IMT considera que a transmissão sujeita a imposto ocorre na data da celebração do contrato. O valor tributável relevante para o apuramento do imposto segue a regra geral é determinado nos termos do Código do IMI.

4.3.5. Arrendamento e subarrendamento de prédio a longo prazo.

O CIMT considera que ocorre uma transmissão de imóvel logo que é celebrado um contrato de arrendamento de um bem imóvel por mais de 30 anos e sujeita transmissão a imposto na data da celebração do contrato. Este facto tributário produz-se mesmo nos casos em que ocorra alteração do valor das rendas. O valor sujeito a imposto é o valor patrimonial do prédio arrendado na data de celebração do contrato ou da sua prorrogação. Este valor tem que ser comprado com o que corresponde a 20 anos de renda prevista no contrato, incidido o imposto sobre aquele que for de maior valor.

4.3.6. Aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo.

O Código do IMI alarga o conceito de transmissão de bens imóveis a aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, e quando por aquela aquisição, por amortização ou quaisquer outros factos, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto.

A determinação do valor tributável sujeito a imposto é sempre efetuada em função da percentagem do capital social que o sujeito passivo passa a deter após a aquisição ou o facto que determina a sujeição, aplicando esta percentagem sobre o valor do imóvel ou dos imóveis existentes no ativo da sociedade. O valor tributável sujeito a imposto, é sempre o maior de dois: o valor patrimonial tributário ou o valor por que esses imóveis estão contabilizados no ativo da respetiva sociedade.

A eficácia desta norma na prevenção da evasão e fraude fiscais e na garantia da neutralidade de imposto está diminuída pelo facto de ela não se aplicar nos casos de aquisições de participações sociais em sociedades anónimas.

4.3.7. Entradas dos sócios com imóveis para realização do capital social das sociedades comerciais.

São sujeitas a IMT as entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou das sociedades civis a que tenha sido legalmente reconhecida personalidade jurídica, as entregas de bens imóveis dos participantes no ato de subscrição de unidades de participação de fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição particular.

Este é um caso quando a transmissão do imóvel não é o objetivo principal do negócio jurídico dado que esse é a constituição da sociedade. Neste caso o princípio da tributação assenta no pressuposto que ao adquirir partes sociais no capital duma empresa com imóveis acima de 75% do capital social, o sócio está a adquirir, por via indireta o domínio de facto sobre esses imóveis.

O sujeito passivo do imposto é a sociedade constituída, sendo que o valor tributável é o maior de dois: o valor patrimonial tributário ou o valor por que esses imóveis forem inscritos no ativo da respetiva sociedade.

4.3.8 Adjudicação de imóveis aos sócios na liquidação de sociedades comerciais.

O Código das Sociedades Comerciais no seu art.º 156º prevê que uma vez dissolvidas as sociedades e satisfeitos os credores com a liquidação dos ativos, os bens do património social que restarem são distribuídos pelos sócios. Muitas vezes ocorre que os bens a entregar aos sócios na operação de partilha são imóveis. Nestas situações a adjudicação dos bens imóveis aos sócios na liquidação dessas sociedades são sujeitas a imposto. O sujeito passivo do imposto é o sócio que recebe o bem imóvel na partilha.

Caso o sócio que recebe o imóvel nesta partilha já tenha anteriormente pago outro IMT por ter adquirido participação social superior a 75% pode deduzir o imposto já pago, ficando sujeito a imposto apenas pela diferença.

4.3.9 Transmissão de bens imóveis por fusão ou cisão de quaisquer sociedades comerciais.

A fusão e a cisão das sociedades comerciais são dois instrumentos jurídicos previstos respetivamente nos artigos 97º e 118º do Código das Sociedades Comerciais destinados a facilitar a reestruturação empresarial. Através de operação de fusão, duas ou mais sociedades fundem-se numa só. Existem dois tipos de fusão: fusão por incorporação acontece quando uma das empresas absorve outra e fusão por concentração que consiste na dissolução das empresas fundidas dando origem a uma nova sociedade. No âmbito duma fusão ocorre transferência de património das sociedades fundidas para uma nova sociedade ou para a sociedade incorporante. Nos casos quando as sociedades fundidas ou a sociedade incorporada possui imóveis no seu ativo ocorrem transmissões sujeitas a IMT conforme al. g) do nº 5 do art.º 2º do CIMT.

As cisões de sociedades ocorrem quando o património de uma sociedade é dividido e dá origem a uma nova sociedade, ou quando uma sociedade é dissolvida dando origem a

varias sociedades. Sempre quando na operação de cisão ocorre transmissão de património imobiliário estamos perante operações sujeitas a IMT.

O valor tributável sujeito a imposto, é sempre o maior de dois: o valor patrimonial tributário ou o valor por que esses imóveis estão contabilizados no ativo da respetiva sociedade. O sujeito passivo de imposto é a sociedade para a qual os bens são transmitidos.

As operações de fusão e de cisão podem estar isentas do IMT nas operações de reorganização empresarial nos termos de artigo 60º do EBF. A isenção carece de reconhecimento prévio pelo Ministério das Finanças mediante requerimento dos interessados.

4.3.10 Tributação em IMT dos contratos-promessa de compra e venda de imóveis.

Os contratos promessa de aquisição de imóveis não são, em si mesmos, factos geradores da obrigação de imposto. O IMT tributa a despesa na aquisição de bens imóveis, e a promessa de aquisição não é a transmissão do bem, nem a consumação da despesa, pelo que não se justificaria a sua sujeição a este tipo de impostos.

Na verdade, do contrato promessa não resulta qualquer tipo de relação jurídica entre cada uma das partes e qualquer imóvel, nem se constitui qualquer direito de uma pessoa sobre um bem. Resulta antes e apenas, um vínculo entre os sujeitos passivos contratantes. Na sujeição a tributação dos contratos-promessa de compra e venda de imóveis o objetivo de legislador era tributar a especulação imobiliária.

Existem quatro tipos de negócios diferentes formalizados em contratos-promessa de compra e venda sujeitos a IMT:

1. A tradição do imóvel objeto do contrato-promessa.

Apesar de a transmissão da propriedade do imóvel só se verificar com a outorga de compra e venda, a sujeição do imposto pode ser antecipada quando se verificam os dois pressupostos: quando existe contrato-promessa de compra e venda deste imóvel e haja tradição do imóvel objeto de contrato. Nos casos em que seja celebrado contrato-promessa e haja entrega material de imóvel, se este se destinar à habitação própria e

permanente do promitente-adquirente, a sujeição só se verifica na data da celebração da escritura de compra e venda.

2. A celebração do contrato-promessa com cláusula de livre cedência de posição contratual.

Para efeitos de IMT, produz-se uma transmissão de bens sujeita a imposto, em todos os contratos promessa de aquisição de alienação de imóveis de onde conste aquela cláusula, nos contratos promessa onde essa cláusula não conste, não haverá sujeição imediata a imposto. Nos termos do artigo 424.º do Código Civil, as partes podem livremente ceder a sua posição contratual a terceiros, desde que a outra parte consinta na transmissão. Este consentimento é relevante para os efeitos da alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT e para a liquidação imediata do imposto ao cedente. O sujeito passivo do imposto é o promitente comprador. Para efeitos de IMT, a celebração do contrato promessa com aquela cláusula constitui uma transmissão sujeita a imposto, com as mesmas consequências tributárias do contrato de compra e venda, mas com duas especificidades:

- O sujeito passivo promitente adquirente não beneficiará de qualquer isenção nem redução de taxa na liquidação do imposto, como determina a alínea f) do artigo 4.º do CIMT. O Código só reconhece as isenções ou reduções de taxa a que o sujeito passivo possa ter direito, quando operar a transferência da propriedade, com a celebração do contrato de compra e venda.

-A liquidação do imposto na celebração deste contrato promessa, incide apenas sobre o sinal ou adiantamento de preço pago pelo promitente adquirente, nos termos da regra 18.ª do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, de nada relevando o valor patrimonial do prédio.

3. A cedência de posição contratual do promitente adquirente a terceiro nos contratos com cláusula de livre cedência de posição contratual.

O Código do IMT na alínea b) do n.º 3 do art.º 2º classifica como a transmissão sujeita a imposto as cedências de posição contratual do promitente adquirente a terceiro, nos casos em que exista cláusula de livre cedência no contrato-promessa de compra e venda. Da mesma forma, as cedências sucessivas posteriores desta posição contratual, são também sujeitas a imposto.

4. A cedência de posição contratual a terceiros nos contratos sem cláusula de livre cedência de posição contratual.

O legislador do CIMT não pretendeu sujeitar a imposto o promitente adquirente que celebra o contrato com intenção de adquirir o imóvel. Apesar de o propósito de promitente adquirente ser de adquirir a propriedade de imóvel pode acontecer por variáveis circunstâncias da vida que o promitente adquirente perdeu interesse na aquisição do respetivo imóvel. Acontece que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiros, recebendo em contrapartida o valor do sinal ou um valor superior.

Logo quando o promitente adquirente ceda a sua posição contratual a terceiros e este venha celebrar o contrato definitivo de compra e venda com o promitente alienante, ocorre um facto gerador da obrigação do imposto como determina al. e) do art.º 2º do CIMT. O imposto a pagar incide sobre a totalidade do valor patrimonial de imóvel ou sobre valor declarado, não sendo aplicável qualquer isenção ou benefício fiscal.

Nas situações quando a cedência da posição contratual não gerou as mais-valias este negócio jurídico pode ficar excluído da sujeição a imposto desde que o sujeito passivo dentro de prazo de 30 dias após a cessão da sua posição contratual declarar e provar à administração fiscal que não recebeu a quantia superior àquela que constava no contrato promessa como sinal. Essa declaração deve ser suportada por provas idóneas ou por autorização de aceder à informação bancária do sujeito passivo pela administração fiscal.

A Lei também exclui de tributação em IMT as situações quando o promitente adquirente celebrou o contrato-promessa de compra e venda com intenção de adquirir o imóvel não para si, mas para uma sociedade que se encontrava em fase de construção na data da celebração do contrato. Neste caso a cedência de posição contratual para a sociedade não é sujeita a imposto desde que se verifica cumulativamente dois requisitos: que essa mesma sociedade venha adquirir o imóvel e que o promitente adquirente seja titular do seu capital social.

O disposto no nº 4 do art.º 2º do CIMT exclui da sujeição a imposto os contratos para pessoa a nomear. Através do contrato para pessoa a nomear, pode uma pessoa adquirir

um bem em seu nome próprio para terceiro e não para si, reservando o direito a vir mais tarde a indicar a identificação desse terceiro para quem contrata.

4.3.11 Regime fiscal da procurações irrevogáveis em IMT.

A procuração irrevogável confere ao procurador os direitos correspondentes ao direito de propriedade incluindo a possibilidade de alienar o imóvel, mas não institui o procurador como proprietário. A procuração irrevogável não foi sujeita a imposto nos tempos de SISA e passou a ser um instrumento alternativo nas transmissões onerosas de imóveis que permitia evitar a tributação. Para evitar a fraude fiscal e evasão fiscal o legislador de IMT sujeitou a imposto as procurações irrevogáveis desde que estão preenchidos os três requisitos materiais para a sujeição de imposto:

- Que a procuração tenha por objeto bens imóveis.
- Que confira ao procurador poderes de alienação sobre bem imóvel ou de partes sociais.
- Que o proprietário renuncie voluntariamente ao direito de livremente revogar a procuração.

De acordo com o artigo 264º do Código Civil o procurador pode transmitir a terceiros os poderes e direitos que lhe foram conferidos. O Código do IMT na al. d) do nº3 do art.º 2º considera que substituição do procurador por terceiro origina uma nova transmissão sujeita a imposto. O sujeito passivo do imposto é o procurador, sem que possa beneficiar de qualquer tipo de isenção ou redução de taxa.

4.3.12. Alienação de herança, divisão e partilhas.

O Código CIMT na alínea c) do nº 5 do artigo 2º sujeita a imposto o excesso da quota-parte que ao adquirente pertencer, nos bens imóveis, em ato de divisão ou partilhas, bem como a alienação da herança ou quinhão hereditário. O nº 3 do artigo 20º do CIMT prevê que na declaração entregue ao Serviço de Finanças para a liquidação do imposto devem declarar-se todos os bens imóveis e indicar-se a quota-parte que o alienante tem na herança.

Nas partilhas judiciais e extrajudiciais apenas está sujeito o excedente sobre a quota parte do adquirente dos imóveis. O valor a considerar é o VPT do prédio ou o que serviu de base à partilha consoante o que for maior. Não se aplica a partilhas por dissolução do casamento exceto se celebrado sob o regime de separação de bens.

4.3.13 Aquisições de imóveis pelo Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais. Indemnizações por expropriação por utilidade pública.

Nas aquisições de imóveis pelo Estado Regiões Autónomas ou Autarquias Locais considera-se que o perigo de fraude e evasão fiscal está afastado e que o valor declarado corresponde ao valor real das transmissões sujeitas a imposto. Por essa razão a regra 16^a do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT estabelece que o valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do ato ou do contrato.

As expropriações de bens imóveis por utilidade pública são aquisições sujeitas a IMT, embora na maioria de casos sejam isentos. Sendo a indemnização correspondente à expropriação de bens imóveis fixada por tribunal o valor tributável dos bens expropriados por utilidade pública é o montante da indemnização.

Noa casos em que o valor da indemnização for estabelecida por acordo ou transação, volta a aplicar-se a regra geral: o valor tributável sujeito a imposto é o maior dos valores ou o declarado na transmissão ou o valor patrimonial, tal como se prevê no n.º 1 do art.º 12 do CIMT.

4.3.14. Permutas de bens imóveis.

O IMT é um imposto sobre a riqueza e incide quando essa riqueza é manifestada no ato de aquisição de bens imóveis. Em princípio o código do IMT não sujeita a imposto as permutas simples de bens imóveis, com a justificação de que a mera troca de um prédio pelo outro não revela algum aumento de capacidade contributiva. Conforme alínea b) do n.º 5 do artigo 2.º do CIMT, não são sujeitas a imposto as permutas de bens de igual

valor, quando não exista qualquer contrapartida adicional entre as partes. Mas na realidade são raros os casos das permutas dos bens imóveis de igual valor.

A Lei prevê a sujeição a imposto das permutas compostas pela diferença de valor dos bens permutados. As permutas compostas são aquelas em que os valores patrimoniais dos imóveis permutados são diferentes, por exemplo quando a parte que recebe o bem de maior valor tem que entregar à outra parte a diferença em dinheiro.

O CIMT sujeita a imposto as permutas em duas situações alternativas:

- a) Quando as partes declaram a diferença de valores ou uma parte entrega a outra para além do prédio permutado dinheiro ou outros bens não imóveis;
- b) Quando o valor patrimonial dos imóveis permutados seja diferente.

Nos termos da alínea b) do nº 5 do artigo 2º do CIMT, estão sujeitas a imposto as permutas, pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante a que for maior.

O sujeito passivo do imposto é aquele permutante que receber o bem do maior valor.

4.4. Isenções do IMT

A legislação fiscal portuguesa prevê um vasto leque das isenções, benefícios fiscais e desagravamentos estruturais vigentes em sede do Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis. O Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal no seu Relatório Final «Tributação de Património» identificou mais do que 100 benefícios fiscais, totais e parciais, definitivos e temporários previstos em sede do IMT.

Para analisar os benefícios fiscais previstos podemos agrupar as isenções e desagravamentos do IMT em 6 grupos:

Grupo 1. São isentas do IMT as aquisições de prédios individualmente classificados como de interesse nacional, público ou municipal.

Reconhecimento da isenção tem caráter automático e permanente, operando mediante comunicação da classificação. Os proprietários dos bens classificados como património cultural e de interesse público ou municipal são limitados no seu direito de propriedade em virtude que por via legal são obrigados de salvaguardar as características do bem classificado.

Grupo 2. As isenções subjetivas que visam isentar do IMT os sujeitos passivos do imposto em função do seu estatuto legal. Alguns exemplos das isenções subjetivas são:

- Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais e as associações e federações de municípios de direito público;
- Estados estrangeiros;
- Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública;
- IPSS;
- Associações e Organizações Religiosas;
- Museus, bibliotecas, associações de ensino, de cultura, de caridade, assistência ou beneficência;
- Fundos de investimento imobiliário, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

Grupo 3. Apoios para aquisição de habitação e instalações.

São isentas do IMT as aquisições de prédios rústicos que se destinem à primeira instalação de jovens agricultores candidatos aos apoios previstos na lei cujo valor não exceda € 92.407^b. Reconhecimento prévio por despacho do Diretor- Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Fica também isenta do imposto a aquisição de prédio urbano ou fração autónoma destinado exclusivamente a habitação própria e permanente cujo valor não exceda € 92.407. Reconhecimento automático competindo a sua verificação ao serviço de finanças onde for apresentada declaração Mod 1 - IMT.

Grupo 4. Benefícios fiscais para a reabilitação urbana.

A isenção é aplicável nas aquisições dos prédios urbanos destinados a reabilitação urbanística, desde que o adquirente inicie as obras no prazo de 3 anos contados da aquisição. A intenção de reabilitação deve constar no contrato de aquisição, mas o facto determinante do direito à isenção é que a reabilitação seja efetuada. Em virtude que a verificação do pressuposto da reabilitação só ocorre posteriormente, o imposto deve ser liquidado na data de aquisição. A Lei prevê que quando se verificarem os pressupostos da isenção, esta seja reconhecida e o imposto reembolsado ao sujeito passivo.

A Lei também isenta do IMT a primeira transmissão onerosa de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano reabilitado, quando localizado na «área de reabilitação urbana», destinado exclusivamente a habitação própria e permanente, desde que a ação de reabilitação tenha sido iniciada após 1 de janeiro de 2008 e que se encontrem concluídas até 31 de dezembro de 2020.

Grupo 5. Isenções aplicadas às instituições de crédito.

O código do IMT consagra igualmente a isenção de imposto pela aquisição de imóveis por instituições de crédito desde que derivem de atos de doação em cumprimento de imóveis resultantes de empréstimos realizados ou fianças prestadas.

Esta isenção é fundamentada com base no conceito de que o destinatário final do imóvel não é a instituição de crédito, uma vez que esta entidade apenas recebe o bem como contrapartida da dívida que o seu cliente tem para consigo. Não existe por detrás desta operação uma intenção de adquirir o imóvel; apenas uma forma de liquidar a dívida existente. Pelo facto, o negócio das instituições financeiras resume-se à intermediação financeira, os bens adquiridos em execução de dívidas não são considerados efetivamente uma aquisição, uma vez que o destinatário final não é a instituição de crédito.

Para evitar a utilização abusiva desta isenção a Lei prevê que a isenção só é aplicada nas situações quando a entrega dos imóveis se destine à realização de créditos resultantes de empréstimos ou fianças prestadas, nos termos seguintes:

a) Nas aquisições de prédios urbanos ou de frações autónomas destes exclusivamente destinados a habitação, que derivem de atos de dação em cumprimento;

b) Nas aquisições de prédios ou de frações autónomas destes não abrangidos no número anterior, que derivem de atos de dação em cumprimento, desde que tenha decorrido mais de um ano entre a primeira falta de pagamento e o recurso à dação em cumprimento e não existam relações especiais entre credor e devedor, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

As isenções em questão também encontram-se delimitadas temporalmente quando os bens não são alienados pelos sujeitos passivos nº 6 do artigo 11.º do CIMT. Assim, o exercício do direito da isenção para aquisição de imóveis por instituições de crédito termina no prazo de cinco anos a contar da data de aquisição se os referidos imóveis não forem alienados até essa data.

Grupo 7. Benefícios empresariais.

A legislação fiscal portuguesa prevê as medidas de incremento do investimento por via dos benefícios fiscais tendo em conta o artigo 81º da CRP. No que se trata dos incentivos empresariais por via do IMT a Lei prevê as seguintes isenções:

1. São isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições de imóveis situados nas áreas de localização empresarial, efetuadas pelas respetivas sociedades gestoras e pelas empresas que nelas se instalarem.

2. Isenção do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, relativamente aos imóveis não destinados a habitação, necessárias às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação. As cooperativas estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis na aquisição de quaisquer direitos sobre imóveis destinados à sede e ao exercício das atividades que constituam o respetivo objeto social.

3. Isenção pela aquisição de prédios para revenda.

O CIMT isenta as aquisições de prédios para revenda por empresas que exerçam essa atividade. A razão subjacente a esta isenção é a mesma que justifica o regime de não

sujeição do IMI. Quando essa aquisição não é uma manifestação de riqueza em virtude que os imóveis adquiridos são a mercadoria de uma atividade económica, o IMT não é um imposto que tributa a aquisição de mercadorias.

Apesar da razão de isenção do IMT da aquisição de prédios para revenda ser a mesma que é do IMI existe curiosa diferença de natureza jurídica de ambos os regimes, que em sede de IMI é não sujeição e no IMT é um benefício fiscal. O que significa na prática que as empresas que tenham dívidas fiscais ficam impedidas de gozar o regime de isenção do IMT, podendo, apesar disso, beneficiar do regime de não sujeição em sede do IMI.

A regra geral de funcionamento da isenção consiste na liquidação e pagamento do imposto na data da aquisição dos prédios para revenda, mas com a devolução do imposto ao sujeito passivo, logo que este aliene o imóvel no prazo máximo de três anos e que sejam verificados todos os restantes pressupostos da isenção. Esta modalidade de funcionamento da isenção é mais segura e resistente à sua utilização abusiva, mas fica inconveniente na obrigação das empresas de pagar ao Estado um imposto que vão receber de seguida, sujeitando-se a imobilização desnecessária dos meios financeiros.

Para evitar o pagamento antecipado do imposto e permitir que a isenção tenha eficácia logo no momento da aquisição dos prédios foi criada a exceção à regra geral que permite as empresas que exerçam normal e habitualmente a atividade de compra de prédios para revenda de forma reconhecida a Lei dispensa-as do pagamento do imposto, e a isenção opera imediatamente. Considera-se que o sujeito passivo exerce normal e habitualmente a atividade quando comprove o seu exercício no ano anterior mediante certidão passada pelo serviço de finanças competente, devendo constar sempre daquela certidão se, no ano anterior, foi adquirido para revenda ou revendido algum prédio antes adquirido para esse fim.

Apesar de o direito à isenção pela aquisição de prédios para revenda poder eventualmente não ser utilizado em virtude de alguns dos pressupostos não se chegarem verificar, a Lei prevê no nº 5 do artigo 11º do CIMT três factos como sendo determinantes da caducidade da isenção:

- a) Quando aos prédios adquiridos para revenda foi dado destino diferente;
- b) Quando os prédios não foram revendidos no prazo de três anos após a aquisição;

- c) Nas situações em que foram revendidos e a empresa adquirente o tenha destinado para a revenda.

A proibição das isenções em cadeia é justificada como medida contra a evasão e fraude fiscal. A Lei estabelece que perderá o direito à isenção a primeira empresa que adquiriu, pelo facto de revender a uma outra empresa que exerce a mesma atividade e o destina ao mesmo fim. A consequência da existência deste regime é a necessidade de as empresas de compra de prédios para revenda terem sempre cuidado de, antes de alienarem os prédios que adquiriram para revenda, verificarem se o seu adquirente vai destinar o prédio ao mesmo fim.

Grupo 8. A isenção do IMT nas vendas e permutas em processo de insolvência.

O Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) no n.º 2 do art.º 270.º estabelece que estão isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

A aplicação dos benefícios fiscais do art. 270.º, n.º 2 do CIRE, depende de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou do estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente. A transmissão onerosa de bens imóveis isoladamente da empresa ou do estabelecimento não está, assim abrangida pela isenção.

5. Imposto do Selo na tributação de imóveis.

As transmissões onerosas ou gratuitas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis que beneficiem da isenção de IVA estão sujeitos a Imposto do Selo, à taxa de 0,8%.

Adicionalmente, estão ainda sujeitas a Imposto do Selo, à taxa de 10%, as transmissões gratuitas a favor de pessoas singulares, exceto as transmissões gratuitas a favor de cônjuges, descendentes ou ascendentes.

Na aquisição onerosa do direito de propriedade sobre bens imóveis com recurso a crédito de habitação, o Imposto do Selo incide sobre a escritura de Mútuo com Hipoteca com a taxa aplicada de 6% sobre valor da transação ou sobre o valor patrimonial tributável (o que for superior).

Para exemplificar a tributação em Imposto de Selo nas transmissões onerosas de imóveis, na aquisição de um imóvel com o valor tributável de 100.000 com recurso ao crédito de habitação com a escritura de Mútuo com Hipoteca de valor total de imóvel aplicamos a taxa de 8% na escritura de compra e venda e adicionalmente a taxa de 6% sobre o valor de crédito. O valor a pagar de imposto de selo é de 1.400,00€, que se calcula da seguinte forma: $100.000,00\text{€} \times 0,008 + 100.000,00\text{€} \times 0,006 = 1.400,00\text{€}$.

Foi concluído no âmbito desta dissertação, capítulo 4, página 46 que a taxa total dos impostos que incidem sobre um imóvel em estado novo destinado para a habitação (não própria e permanente) é de 14,6%. Podemos acrescentar a este valor uma taxa adicional de 6% de Imposto de Selo nas situações de recurso ao crédito bancário com a escritura de Mútuo com Hipoteca. A taxa de tributação final obtida será de 15,2%.

5.1 Imposto do Selo sobre prédios urbanos de elevado Valor Patrimonial.

O Imposto do Selo sobre os prédios urbanos com o valor patrimonial tributário definido nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000€ representa, em termos substanciais, uma taxa adicional do IMI sobre esses prédios apesar de em termos jurídicos se tratar de mais um facto sujeito a Imposto de Selo. Este imposto discrimina os prédios de valor patrimonial mais elevado e sujeita-los a um regime de tributação mais gravoso.

Os requisitos essenciais de sujeição a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo são:

- O imóvel deve ser registado como um prédio urbano;
- Deve possuir um valor patrimonial tributário superior de 1 milhão de euros.

A verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo prevê agravamento na tributação dos prédios urbanos de elevado valor patrimonial nas duas situações distintas:

- Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI - 1%;
- Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministério das Finanças - 7,5 %.

A criação deste facto tributário ocorreu no final do ano 2012, num contexto histórico recessivo da atividade económica e de grave crise das finanças públicas. As dificuldades de obtenção das receitas fiscais necessárias à atividade do Estado ficam subjacentes a agravamento na tributação estática dos prédios urbanos com afetação a habitação e os terrenos para construção em que esteja prevista ou aprovada a construção de habitação. Na realidade os prédios afetos as atividades empresariais podem alcançar um valor superior de um milhão de euros com relativa facilidade, mas aparentemente a intenção do legislador é de não onerar com este imposto as atividades empresariais, que explica a limitação da incidência do imposto aos prédios urbanos afetos à habitação.

5.1.1 Tributação dos prédios urbanos de elevado valor patrimonial com a taxa de 1%.

A verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo tributa o sujeito passivo, proprietário de um prédio urbano com o valor patrimonial superior de 1.000.000p pela mera posse do direito de propriedade. Apesar da propriedade sobre o património imobiliário ser uma revelação de riqueza, não pode ser considerada como uma capacidade contributiva de contribuir anualmente com o valor superior de 10.000p para os cofres do Estado. Note-se que todo o património exposto e declarado, com exceção dos depósitos à ordem, está praticamente todo ele, sujeito a tributação. O património imobiliário paga IMI, IMT e Imposto de Selo; os depósitos a prazo pagam taxas liberatórias; as ações de empresas cotadas na bolsa, quando estas geram õmais-valiasö, esses ganhos são tributados. Portanto, em boa verdade, todo o património está sujeito a impostos, o que implica que a criação de um novo imposto especial sobre as õfortunasö incorra fatalmente em vício de dupla tributação, violando um princípio importante da ética fiscal.

Para agravar a tributação excessiva, desde logo a AT entendeu que o conceito de õprédios com afetação habitacionalö compreendia, quer os prédios edificados, quer os terrenos para construção; assim o valor de referência para a incidência do IS era o somatório dos VPT atribuídos às partes com utilização independente, para prédios não constituídos em propriedade horizontal.

No que concerne aos terrenos para construção, a AT defende a tributação de uma afetação habitacional eventual. Todavia, não parece justa a antecipação desta tributação, a não ser que, em contrapartida, a AT procedesse à devolução do imposto pago se a edificação não se destinasse, na prática, à habitação; o que se afigura extremamente improvável e não tem qualquer previsão legal.

Exemplificando, um terreno para construção licenciado para habitação seria sujeito a IS, mas qual a solução se não se concretizasse a edificação? Ou se fosse construído um prédio, exclusivamente, destinado a comércio?

O Acórdão STA 0396/14 pronunciou-se que no confronto da verba n.º 28.1 da TGIS com n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, aponta manifestamente, no sentido de ser necessária uma afetação efetiva. Na verdade, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha

como destino normal a habitação, é, à face do n.º 2 daquele artigo 6.º um prédio habitacional.

Consequentemente, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que o «prédio com afetação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), tendo de ser um prédio que tenha já efetiva afetação a esse fim.

A expressão «prédio urbano com afetação habitacional» reconduz-se ao de prédio urbano habitacional, previsto no CIMI. Assim, não cabe no âmbito da norma de incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS, uma vez que resulta do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção", não podendo estes ser considerados, para efeitos de incidência do IS, como "prédios com afetação habitacional"; até porque o art.º 67º, n.º 2 CIS impõe que às matérias não reguladas se aplica, subsidiariamente, o disposto no CIMI.

Por outro lado, quanto aos prédios em propriedade vertical, entendemos que a sujeição ao IS é determinada pela conjugação de dois fatores, a afetação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a €1.000.000. Assim, tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões.

Contudo, a 11 de Fevereiro de 2013, surge a informação vinculativa n.º 4599, onde é estabelecido que o VPT dos prédios em propriedade total é determinado pela soma das partes com afetação habitacional.

O Acórdão do CAAD, no processo n.º 740/2014-T relativamente aplicação da verba 28.1 sobre imóvel em propriedade total pronunciou-se que o conceito de prédio é o definido no Código do IMI, pelo que o tratamento fiscal das frações autónomas de prédios em propriedade horizontal e das partes de prédios em propriedade total são plenamente válidas para efeitos de Imposto do Selo. Também neste imposto, o prédio urbano composto por partes consideradas separadamente na matriz predial e suscetíveis de utilização independente deve ser considerado um prédio, ao mesmo tempo que as partes que o compõem não podem receber tal qualificação.

Vimos anteriormente que as frações autónomas de prédios em propriedade horizontal são consideradas prédios para efeitos de IMI (art.º 2º, n.º 4 do CIMI), sendo-o também [para efeitos de Imposto do Selo], por força do artigo 1º, n.º 6 do Código do IS.

Sendo assim, o IS da verba 28.1, no caso de prédios em propriedade horizontal, só pode aplicar-se se o valor patrimonial tributário da fração autónoma for igual ou superior a 1.000.000 de euros. Por outro lado, o valor resultante da soma dos valores patrimoniais tributários das diversas frações habitacionais não pode ser tido em conta para efeitos de aplicação do imposto.

Mesmo que uma única pessoa seja proprietária de todas as frações de um prédio em propriedade horizontal, e que a soma dos valores patrimoniais das frações habitacionais do prédio seja igual ou superior a 1.000.000 de euros, tal proprietário não ficará sujeito a IS sobre esse património.

Ora, entre as duas situações descritas ó prédio habitacional em propriedade horizontal e prédio habitacional em propriedade total composto por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial ó não existe nenhuma diferença substancial, sendo a diferença apenas formal. Diferença formal que não afeta, de nenhum modo, a capacidade contributiva dos respetivos proprietários.

Com efeito, a propriedade de um prédio habitacional em propriedade total, composto por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial, com um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de euros, não revela nenhuma especial capacidade contributiva que a propriedade de várias frações autónomas habitacionais, em que a soma dos valores patrimoniais tributários seja igual ou superior a 1.000.000 de euros, não revele também.

Outro entendimento, que procure desconsiderar a identidade substancial económica entre as situações de prédios em propriedade horizontal e de prédios em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial, e atender apenas à diferença formal entre ambas as situações, resultaria numa violação do princípio da substância sobre a forma, que teria como consequência uma violação do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Aparentemente a interpretação da AT prejudica o contribuinte indevidamente . Para além disso, existe uma falta de coerência formal, uma vez que a AT considera o valor total do prédio e emite liquidações de cobrança individualizadas, para efeitos de IMI, e mesmo de IS.

O VPT é calculado de acordo com as regras de IMI, sendo as partes ou frações tratadas enquanto unidades, em termos de IMI, IRC e IRS.

Não obstante o alargamento da incidência do IS aos terrenos para construção, continuam a ser suscitadas questões de inconstitucionalidade relativamente aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade; bem como a afetação potencial estar a ser tributada.

5.1.2 Tributação dos prédios urbanos de elevado valor patrimonial com a taxa de 7,5%.

A preocupação com o equilíbrio relativo na distribuição da carga fiscal incide também sobre aqueles que revelam maiores indicadores de riqueza, a quem foi exigido um esforço acrescido supostamente proporcional à sua capacidade contributiva.

A Administração Fiscal Portuguesa na tarefa de tributação das fortunas enfrenta grandes dificuldades na tributação efetiva dos sujeitos passivos possuidores de fortunas de acordo com a sua capacidade contributiva. O espaço de atuação da administração fiscal é um determinado território, quando sabemos que uma das fontes de iniquidade e injustiça fiscal reside em patrimónios sediados fora desse território. Emerge portanto desde logo uma questão prévia a todas as outras que é a questão da existência de *off-shores* e da tributação das fortunas neles sediadas. Sabemos bem que as sociedades constituídas em *off-shores* escapam em grande medida ao controlo das administrações fiscais e põem em risco a segurança do sistema financeiro e a própria segurança dos Estados e da Humanidade.

A tributação especial de grandes fortunas teria um efeito imediato de fuga (em capitais e bens móveis) e alienação de patrimónios em bens imóveis numa economia aberta e globalizada. O país perderia atratividade e competitividade, ou seja, empobreceria ainda mais.

A melhor política neste domínio será a de trabalhar na eficiência do aparelho fiscal, com critérios de justiça, de razoabilidade e de confiança, tendo por objetivo não tanto tributar diferenciadamente as fortunas mas, em 1.º lugar, atrair as fortunas de residentes sediadas fora do território nacional e em 2.º lugar, criar uma política ativa de atrair

grandes fortunas de não residentes que por motivos de segurança, de confiança e de algum conforto fiscal se queiram abrigar.

No que se refere à propriedade imobiliária pela excessiva tributação dos prédios urbanos em geral em sede de tributação do património, designadamente os que se encontram afetos à habitação, tributados por critérios de mercado, quando não estão no mercado, e se destinam a suprir uma função social de habitar, que corresponde a uma necessidade básica e é assumida constitucionalmente como um direito fundamental.

O objetivo de tributação não deve ser a discriminação negativa das grandes fortunas, atuando com o fim de as penalizar fiscalmente, mas, pelo contrário, o legislador deve criar instrumentos para que o país possa atrair e acolher as grandes fortunas integrando-as no espaço económico nacional, de uma forma inteligente, com benefício para ambas as partes, para a comunidade nacional e para o proprietário.

Como facilmente se compreende, as pessoas de maiores posses e com património elevado podem, no atual quadro de uma economia globalizada, deslocar legalmente o seu património para domínios fiscais que não pratiquem este tipo de tributação. É, portanto, de crer que este imposto de solidariedade sobre a fortuna seja fiscal e socialmente contraproducente, tendo como resultado a diminuição das receitas fiscais e a fragilização das classes médias e da riqueza nacional.

6. Análise de funcionamento dos impostos sobre património na economia portuguesa.

IMI

Após de entrada em vigor da Reforma da Tributação do Património em 2004 a receita cobrada através do Imposto Municipal Sobre Imóveis, antiga Contribuição Autárquica, tem vindo a crescer anualmente. No período em análise, desde 2003 até 2014 o valor da receita cobrada mais do que duplicou, enquanto o rendimento real dos portugueses diminuiu no mesmo período aproximadamente em 27%.

O crescimento da receita do IMI é a consequência das seguintes alterações significativas no mercado imobiliário português: a atualização do Valor Patrimonial Tributário da generalidade dos prédios urbanos e aproximação dele ao valor do mercado e aumento de quantidade e melhoria de qualidade do património imobiliário em Portugal.

Os principais beneficiários da atualização do VPT são municípios portugueses cuja receita aumentou significativamente nos últimos anos. Os principais lesados desta reforma são contribuintes com rendimentos baixos que enfrentam dificuldades financeiras para fazer face ao pagamento do imposto que incide sobre bem da primeira necessidade destinado a habitação própria e permanente, cujo direito da propriedade está salvaguardado pela Constituição da República Portuguesa.

A tentativa do legislador de aproximar o VPT ao valor do mercado causou em grande parte das situações uma sob tributação em virtude de sobrevalorização dos imóveis. Na sequência da crise económica e financeira que atingiu o país, o setor imobiliário sofreu a redução significativa no volume de transações dos imóveis, em consequência da crise ocorreu a redução dos preços dos imóveis no mercado. Mas a fórmula do cálculo do VPT não foi atualizada em função de redução dos preços do mercado.

Acontece que pelas diversas razões uma parte significativa dos imóveis está a ser transacionada pelo preço inferior do VPT. Como resultado, o sujeito passivo vendedor é tributado por via de IRS ou IRC pela obtenção das mais-valias não existentes, como se tivesse vendido o imóvel pelo valor do VPT, que às vezes é bastante superior ao valor real de transação. Por sua vez o sujeito passivo comprador paga na altura de aquisição o valor do IMT superior ao efetivamente devido. Assim, numa simples transação de um imóvel enfrentamos a tributação excessiva das partes envolvidas por via dos vários impostos.

Ao presumir que o VPT determinado nos termos do artigo 38º do CIMI serve também como a base da tributação nas transmissões de imóveis para o cálculo de matéria coletável para o IRS, IRC e IMT sempre quando o preço declarado da transação é inferior do VPT o legislador presume que o contribuinte comum à partida é um infrator fiscal cujo principal objetivo é enganar o Estado e reduzir a sua carga fiscal.

Provavelmente, no início de novo século, quando foi elaborado e publicado o Código do IMI o legislador teve fortes razões para estabelecer um limite mínimo de tributação

sabendo que existe um forte hábito na sociedade portuguesa de declarar como o valor de transação um valor significativamente inferior do valor real. Entretanto passando o tempo a mentalidade e comportamento dum contribuinte comum alterou-se no sentido de maior cumprimento da legislação fiscal e de declaração dos valores reais das suas transações. Esta alteração comportamental deve-se em primeiro lugar à maior eficácia no funcionamento de Autoridade Tributária, que possui meios informáticos avançados que permitem cruzamento de dados declarados que dificulta o contribuinte a cometer fraude e evasão fiscal. O comportamento de cumpridor fiscal tornou-se mais benéfico para o contribuinte porque permite evitar as multas e coimas elevadas vindas por parte da Administração Fiscal.

Atendendo a realidade desta mudança comportamental por parte de contribuinte e de aumento de eficácia do controlo por parte da AT, provavelmente fará todo sentido tributar as transações no mercado imobiliário pelo seu preço declarado, com objetivo de alcançar a maior justiça tributária e atender a capacidade contributiva do contribuinte.

IMT

O Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis incide sobre um vasto leque dos negócios jurídicos com objetivo principal do legislador de tributar as transmissões dos direitos reais sobre propriedade dos bens imóveis. Mas na grande parte das situações de incidência do IMT previstas no Código do IMT não há lugar a transmissão real do direito da propriedade, como exemplo podemos invocar os contratos-promessa de compra e venda com livre cedência de posição contratual ou aquisição de mais do que 75% das quotas duma sociedade por quotas que possui bens imóveis no seu ativo por um sócio só ou por dois sócios casados entre si ou unidos de facto. Estes factos de incidência do IMT que não originam alteração no registo da propriedade do imóvel exigem um planeamento fiscal muito cuidadoso por parte de contribuintes para não causar as situações de tributação de surpresa.

A própria existência do IMT agrava os encargos da aquisição dum imóvel no momento dum esforço financeiro acrescido e reflete de forma negativa na procura e fluidez do mercado imobiliário. Um imóvel é tributado em cada transação sucessiva com uma taxa máxima de 6% para os prédios habitacionais e de 6,5% para os restantes, quando já

existe um custo fiscal incorporado no preço de imóvel em estado novo no valor aproximado de 13% do custo do imóvel.

Da análise efetuada sobre tributação por via do IMT concluiu-se que existe aparentemente uma tributação excessiva que não corresponde aos princípios de justiça tributária e de capacidade contributiva por via de várias modalidades deste imposto:

1. As incidências excessivas sobre os negócios jurídicos que não preveem a alteração do registo de propriedade de imóvel.
2. A tributação sucessiva de todas as transações do mesmo imóvel sempre que ocorre alteração de propriedade.
3. As taxas excessivas que agravam o custo do imóvel e afetam negativamente o desenvolvimento do mercado imobiliário e dos sectores relacionados.

O IMT é um imposto não justificado nem pelo princípio do benefício como o IMI nem pelo rendimento como IRS e IRC. O IMT é um imposto sobre património cujo principal objetivo é obter financiamento para os municípios portugueses, mas que afeta negativamente a obtenção potencial dos Impostos Estatais na sequência do seu impacto negativo no volume das transações no mercado imobiliário e no setores relacionados com os imóveis, tais como produção de móveis, eletrodomésticos, decoração, iluminação e etc.

Atendendo às tendências do mercado imobiliário e de aumento da receita do IMI, o IMT poderá eventualmente ser abolido, ou reduzir o seu impacto através de redução de taxas, ou limitar a tributação em IMT só para a primeira transação do imóvel em estado novo.

Imposto do Selo

O Imposto do selo através da sua verba 28 funciona como um imposto adicional a IMI e tributa a mera posse da propriedade de prédios urbanos afetos a habitação com o VPT superior a 1.000.000 euros. Este imposto foi criado como um imposto de solidariedade sobre fortunas.

A discriminação fiscal negativa das grandes propriedades tem as suas consequências negativas. Com a intenção de atender o princípio de justiça tributária e distribuição mais justa da riqueza, os impostos adicionais sobre fortunas costumam ter um efeito contrário ao pretendido.

Em primeiro lugar a detenção de direito de propriedade sobre um bem imóvel com o valor patrimonial superior de 1.000.000 euros não revela diretamente a possibilidade financeira de contribuir anualmente com o valor superior de 10.000 euros para os cofres do Estado. Como consequência, o contribuinte será obrigado a vender o imóvel para evitar a tributação excessiva, o que parece pelo menos injusto à luz do princípio da capacidade contributiva.

A segunda consequência provável dos impostos adicionais sobre fortunas é a deslocação das próprias para os países com a carga tributária inferior à portuguesa. Com a saída de capitais o país perde a sua capacidade de financiamento e desenvolvimento da economia e empobrece de forma generalizada.

A redistribuição da riqueza por via tributária não deve se tornar excessiva, caso contrário as grandes fortunas sentem o perigo do confisco (com a forma de fisco excessivo) e abandonam Portugal causando a redução da riqueza da economia em geral e da população em particular.

Um país como Portugal tem toda capacidade potencial de atrair os capitais oferecendo em troca a segurança económica e social, a estabilidade fiscal, a rapidez na resolução dos assuntos administrativos e judiciais e para além disso bom clima e boa gastronomia.

A política fiscal baseada na inveja, que parte do princípio que os ricos devem pagar muito para redistribuir a sua riqueza leva a uma consequência contrária à desejada: os ricos não pagam nada aqui porque escolham ao regimes fiscais mais favoráveis e os pobres ficam mais pobres porque falta a contribuição dos ricos para a economia.

Conclusão

Em título conclusivo desta dissertação são apresentadas as propostas de alterações legais que visam alcançar maior justiça tributária no que se trata aos impostos sobre património, com principais objetivos:

- Evitar a sob tributação indevida;
- Proteger os contribuintes com rendimentos baixos;
- Eliminar o pressuposto da fraude na tributação do património;
- Evitar a fuga de fortunas de país.

Propostas de alterações

IMI

Na sequencia de análise efetuada no âmbito desta dissertação propõe-se eliminação do artigo 138º do CIMI que prevê atualização trienal do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos com base em fatores correspondentes a 75 % dos coeficientes de desvalorização da moeda fixados anualmente por portaria do Governo.

A aplicação prática desta atualização aumenta trienalmente o VPT dos prédios urbanos, enquanto o valor real do mercado destes prédios está a diminuir. Um dos principais objetivos da Reforma da Tributação do Património era de aproximar o VPT ao valor de mercado, acontece que a aplicação de artigo 138º do CIMI opera no sentido contrário do desejado pelo legislador.

Na opinião de autora desta dissertação a atualização do VPT deverá ser feita com a aplicação trienal do valor base dos prédios edificados (V_c) que corresponde ao valor médio de construção. Este valor é determinado tendo em conta os encargos diretos e indiretos suportados na construção do edifício. O coeficiente V_c ó valor base é fixado por Portaria do Ministério das Finanças anualmente, supostamente este coeficiente deverá atender à evolução do sector da construção civil e variação positiva ou negativa dos preços de construção para aproximar o valor patrimonial dos imóveis ao valor de mercado com finalidade de atingir um dos objetivos de Reforma da Tributação do Património.

Neste momento ficam isentos do IMI os prédios destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar cujo rendimento bruto anual é inferior de 15.295p e o valor patrimonial tributário da totalidade dos prédios do sujeito passivo não exceda 66.500p. Esta isenção foi criada para proteger o direito de acesso à habitação previsto no art.º 70º da Constituição da República Portuguesa.

Infelizmente esta isenção não protege de forma suficiente um vasto grupo dos sujeitos passivos do IMI cujo rendimento anual é significativamente inferior a 15.295p, mas que possuam imóveis com valor patrimonial superior do que foi previsto no art.º 48 do EBF.

Propõe-se aumentar o valor patrimonial tributário isento até 75.000p com objetivo de proteger o direito de habitação para os contribuintes com os rendimentos reduzidos.

IMT

O IMT é um imposto sobre consumo que tributa supostamente o consumidor final ó comprador do imóvel, e substitui o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) nas transações dos imóveis. Mas o IVA é um imposto neutro, a aplicação de taxa intermédia de 13% sobre transações onerosas de Imóveis em estado novo poderia neutralizar a tributação de transmissões de imóveis em virtude que no preço de custo dum imóvel em estado novo está incorporado um custo fiscal próximo de 13% do custo de imóvel.

Pela razão que o IMT é um imposto não justificado nem pelo princípio de benefício, nem pelo acréscimo do rendimento propõe-se limitar as incidências do imposto às transmissões onerosas de imóveis onde efetivamente ocorre a alteração do registo de propriedade.

O valor tributável para os efeitos do IMT deverá ser o valor do ato ou de contrato mesmo quando o valor declarado é inferior do VPT. Esta proposta de alteração legislativa visa eliminar a sob tributação nas transmissões imobiliárias.

Para diminuir o efeito negativo deste imposto na procura e fluidez do mercado imobiliário propõe-se reduzir as taxas aplicadas para a metade.

Imposto do Selo

Foi concluído no âmbito desta dissertação que a criação dos impostos de solidariedade que discriminam negativamente os sujeitos passivos proprietários dos imóveis afetos a habitação com o valor patrimonial superior a 1.000.000 euros é uma via que não está a atender a capacidade contributiva atual do contribuinte e de forma geral é uma via contra produtiva que eventualmente poderá motivar a saída de capitais do país e causar o efeito contrário ao desejado.

Propõe-se eliminação da verba 28 do Imposto do Selo.

IRC

No artigo 64º do Código do IRC está prevista a correção do valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis para efeitos da determinação do lucro tributável, sempre quando o valor de transação é inferior do valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do IMT.

O Código do IRC prevê no seu artigo 139º possibilidade de provar de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do IMT através de apresentação do pedido dirigido ao diretor de finanças competente, com autorização para a administração fiscal poder aceder à informação bancária do requerente e dos respetivos administradores ou gerentes referente ao período de tributação em que ocorreu a transmissão e ao período de tributação anterior.

Apesar de existir a possibilidade de provar que o preço real da transmissão do imóvel foi inferior do VPT, parece uma falta de integridade legislativa quando num país desenvolvido a Lei fiscal pressupõe que o sujeito passivo logo à partida é um infrator fiscal que deve provar a sua inocência através de levantamento do seu sigilo bancário.

Propõe-se considerar para efeitos da determinação do lucro tributável o valor declarado da transação, mesmo quando o valor declarado é inferior do VPT, com principal objetivo de não acusar o sujeito passivo de uma fraude que ele não cometeu.

IRS

O Código do IRS nos seus artigos 31ºA, 44º e 46º define que em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, é este valor a considerar para efeitos da determinação:

- do rendimento tributável (artigo 31ºA);
- do valor de realização de imóvel (artigo 44º);
- do valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis (artigo 46º).

Apesar de o artigo 31ºA do CIRS prever a possibilidade de efetuar a prova (nos termos do artigo 139º do CIRC) para os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de IRS que o valor de transação foi efetivamente inferior do VPT, os sujeitos passivos singulares que não exercem a atividade económica não têm direito legal de provar o preço real de transação. Consequentemente o sujeito passivo alienante é tributado sobre mais-valias não existentes, e o sujeito passivo adquirente paga o valor do IMT excessivo.

Propõe-se considerar para efeitos da determinação do rendimento tributável, do valor de realização e do valor de aquisição a título oneroso, o valor do ato ou contrato, mesmo quando o valor declarado é inferior do VPT, com principal objetivo evitar a sob tributação indevida por via de IRS, IRC e IMT.

Bibliografia

Monografias e Artigos:

CATARINO, João Ricardo ó Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual. Coimbra. Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3564-2.

CATARINO, João Ricardo ó Para uma Teoria Política do Tributo. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009. ISBN 978-972-653-178-4.

CATARINO, João Ricardo ó Finanças Públicas e Direito Financeiro. Coimbra. Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4791-1.

CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.) - Lições de Fiscalidade. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4788-1

FERNANDES, Manuel M. Pires ó Glossário de Direito Fiscal ó Temas e Soluções. Lisboa: Dislivro, 2007. ISBN 978-989-639-022-8.

FREITAS PEREIRA, Manuel - Fiscalidade, 2.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-5845-0

GOMES, Nuno de Sá ó Tributação do Património: Lições Proferidas no 1º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004). Coimbra: Almedina, 2005. ISBN 972-40-2464-4.

LOPES, Cidália. - Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN 9789724034317

MARTINS, Guilherme W.(2011). Os benefícios fiscais à reabilitação urbana: orientações legislativas recentes. *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente n.ºs 31, 34*, 113-133.

MARTINS, Guilherme W. ó Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime (2015). Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 972-40-2987-5.

MATIAS, VASCO ó A constituição e as normas fiscais. O imposto, a taxa e a relação jurídica tributaria. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco

(coord.) - Lições de Fiscalidade. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4788-1 pp. 139-163.

MATIAS, Vasco Jorge Valdez Ferreira - Autonomia Tributária dos Municípios. Porto: Vida Económica, 2014. ISBN: 978-972-78-8905-1

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Direcção-Geral dos Impostos. Centro de estudos Fiscais ó Comissão de Reforma da Tributação do património: Projecto de Reforma da Tributação do Património. In Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 182. Lisboa: Rainho & Neves, 1999. ISBN 972-653-157-8.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais. Gabinete de Apoio Técnico da Universidade Técnica de Lisboa; PARDAL, Sidónio (coord.) ó Contribuição Autárquica, Impostos de Sisa, Sucessões e Doações e Mais valias. *Ciência e Técnica Fiscal ó Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*. ISSN 0870-340 X: 384 (1996) 81-186.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competividade, Eficiência e Justiça do sistema Fiscal: SANTOS António (coord.). Subgrupo 3. PARDAL, Sidónio (coord.) ó Tributação do Património. Outubro de 2009.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ó Reformas da Tributação Automóvel e do Património: Antreprojectos. Coimbra: Almedina, 2002. ISBN 972-40-1697-8.

NABAIS, José Casalta ó As bases constitucionais da tributação do património. *Fisco*. ISSN 0872-9506. Ano XV: 111/112 (2004) 3-22.

NABAIS, José Casalta ó Direito fiscal. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2005. ISBN 972-402684-1.

NABAIS, José Casalta - Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. Ciência e Técnica Fiscal, n.º 421 (2008) Jan.-Jun.

PARDAL, Sidónio; LOBO, Carlos Baptista ó Património Imobiliário: Referências para a Avaliação. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4476-7.

PIRES, José Maria Fernandes ó Lições de Impostos sobre o Património e do Selo. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-5918-1.

VASQUES, Sérgio. Capacidade contributiva, rendimento e património. *Revista fórum de direito tributário*, v. 2, n. 11, set. 2004

Fontes eletrónicas:

INE ó **Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2012**. Disponível em: www.ine.pt
[acedido em 10/12/2015]

INE ó **Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2014**. Disponível em: www.ine.pt
[acedido em 10/12/2015]

BANCO DE PORTUGAL - Disponível em:

[http://www.bportugal.pt/EstatisticasWeb/\(S\(oqhx5vnliqwdtn55rs5c5o45\)\)/Default.aspx](http://www.bportugal.pt/EstatisticasWeb/(S(oqhx5vnliqwdtn55rs5c5o45))/Default.aspx)
[acedido em 27/04/2016]

PORDATA - Disponível em:

<http://www.pordata.pt/Subtema/Portugal/Receitas+do+Estado-364> [acedido em 10/12/2015]

PORDATA - Disponível em:

<http://www.pordata.pt/Portugal/Agregados+familiares+por+escal%c3%b5es+de+rendimento+IRS+Modelo+1++2-79> [acedido em 10/12/2015]

Legislação:

PORTAL das Finanças - **Código do Imposto Municipal sobre Imóveis** [em linha].

PORTAL das Finanças - **Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis** [em linha].

PORTAL das Finanças - **Código do Imposto do Selo** [em linha].

PORTAL das Finanças - **Estatuto dos Benefícios Fiscais** [em linha].

PORTAL das Finanças - **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas** [em linha].

PORTAL das Finanças - **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares** [em linha].

Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 11497/14, de 6/11/2011

Acórdão CAAD, Processo n.º: 47/2015-T

Acórdão Supremo Tribunal Administrativo 0873/08, de 02/04/2009

Acórdão do CAAD, Processo n.º 740/2014-T

Acórdão CAAD, Processo n.º: 2/2013-T

Acórdão CAAD, Processo n.º: 747/2014-T

Acórdão Supremo Tribunal Administrativo 0396/14, de 28/05/2014