

## MEMORANDUM

De: Abreu Advogados  
Para: ALEP – Associação do Alojamento Local em Portugal  
Data: 26 de julho de 2023  
Assunto: Alojamento local: Proposta de Lei n.º 71/XV/1.ª - adequação e conformidade constitucional da CEAL  
Referência: M121962

### I- Objeto

A ALEP - Associação do Alojamento Local em Portugal - consulta-nos com vista à elaboração de um memorandum em que se avalie a conformidade constitucional na nova Contribuição Extraordinária sobre os Apartamentos em Alojamento Local (“CEAL”) projetada no artigo 30.º da Proposta de Lei n.º 71/XV/1.ª, pela qual se visa «Aprova[r] medidas no âmbito do plano de intervenção «Mais Habitação», bem como da medida projetada na proposta de alteração ao artigo 44.º do Código do IMI que irá resultar no agravamento do Imposto Municipal sobre os Bens Imóveis (“IMI”) também sobre os referidos apartamentos em Alojamento Local.

Antecipando conclusões, é nossa opinião que não estamos perante uma contribuição financeira legal mas antes perante um verdadeiro imposto com finalidades extrafiscais, seletivo e violador do princípio da tributação de acordo com capacidade contributiva e do princípio da igualdade e que visa, verdadeiramente, restringir o exercício de uma atividade económica.

Ainda que assim não se considerasse, sempre se teria de concluir pela inconstitucionalidade da presente “contribuição”, dada a notória violação do princípio da proporcionalidade (nas suas três vertentes: necessidade, proporcionalidade em sentido estrito e adequação), tal como se demonstrará através da análise da Proposta de Lei.

Por fim, haverá ainda que ter em consideração a necessidade de tutela da segurança jurídica e proteção das legítimas expectativas dos investidores no alojamento local, os quais investiram fortemente na aquisição e recuperação de imóveis – não raras vezes devolutos – e que agora, antes de terem conseguido amortizar o seu investimento, são confrontados com a imposição do

pagamento de um elevado tributo, não raras vezes, superior ao lucro líquido da atividade.

A nossa análise seguirá a seguinte estrutura:

I- Objeto .....	1
II- Contribuição Financeira: Caracterização .....	3
III- Os objetivos do pacote Mais Habitação .....	8
IV- CEAL em concreto .....	12
V- Existência do nexo de causalidade .....	14
VI- Incidência objetiva .....	17
▪ Delimitação negativa do grupo .....	17
▪ “alocação ao alojamento local” .....	18
▪ Cômputo da contribuição .....	19
▪ Princípio da Segurança Jurídica e da previsibilidade .....	21
VII- Consignação da Receita .....	22
VIII- Tutela das legítimas expectativas .....	26
IX- Responsabilidade subsidiária .....	32
X- Agravamento do IMI – alteração do coeficiente de VETUSTEZ .....	33
XI- CONCLUSÕES .....	37

## II- Contribuição Financeira: Caracterização

A CEAL é qualificada pelo legislador como uma *contribuição extraordinária*, remetendo-se deste modo para a categoria tributária das contribuições financeiras. É, pois, fundamental termos presente as características das contribuições financeiras, de forma a aferir da sua (in)constitucionalidade.

Em concreto, há que ter presente que o respeito pelo princípio da igualdade se deve aferir, no que respeita a impostos, pela limitação imposta pela capacidade contributiva enquanto que nas contribuições financeiras, pelo princípio da equivalência.

No Acórdão n.º 539/2015 (disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), sítio da internet onde também podem ser encontrados os arestos deste Tribunal doravante citados), que analisou a «Taxa de Segurança Alimentar Mais», vem o Tribunal Constitucional sumarizar os tipos de tributos atualmente reconhecidos pela Constituição da República Portuguesa:

«[...]

*É conhecida e tem sido frequentemente sublinhada, mesmo na jurisprudência constitucional, a distinção entre taxa e imposto.*

*O imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receitas que se destinam à satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, e que, por isso, tem apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais. O que permite compreender que os impostos assentem essencialmente na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária). A taxa constitui uma prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, assumindo uma natureza sinalagmática. A taxa pressupõe a realização de uma contraprestação específica resultante de uma relação concreta entre o contribuinte e a Administração e que poderá traduzir-se na prestação de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares (artigo 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária).*

*A taxa tem igualmente a finalidade de angariação de receita. Mas enquanto que nos impostos esse propósito fiscal está dissociado de qualquer prestação pública, na medida em que as receitas se destinam a prover indistintamente às necessidades financeiras da comunidade, em cumprimento de um dever geral de solidariedade, nas taxas surge relacionado com a compensação de um custo ou valor das prestações de que o sujeito passivo é causador ou beneficiário. Assim, 'a bilateralidade das taxas não passa apenas pelo seu pressuposto, constituído por dada prestação administrativa, mas também pela sua*

*finalidade, que consiste na compensação dessa mesma prestação. Se a taxa constitui um tributo comutativo não é simplesmente porque seja exigida pela ocasião de uma prestação pública, mas porque é exigida em função dessa prestação, dando corpo a uma relação de troca com o contribuinte' (Sérgio Vasques, em 'Manual de Direito Fiscal', pág. 207, ed. de 2011, Almedina).*

*Entretanto, a revisão constitucional de 1997 introduziu, a propósito da delimitação da reserva parlamentar, a categoria tributária das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, dando cobertura constitucional a um conjunto de tributos parafiscais que se situam num ponto intermédio entre a taxa e o imposto (artigo 165.º, n.º 1, alínea i)). As contribuições financeiras constituem um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de um atividade administrativa) (Gomes Canotilho/Vital Moreira, em 'Constituição da República Portuguesa Anotada', I vol., pág. 1095, 4.ª ed., Coimbra Editora).*

*As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica. Preenchem esse requisito as situações em que a prestação poderá beneficiar potencialmente um grupo homogéneo ou um conjunto diferenciável de destinatários e aquelas em que a responsabilidade pelo financiamento de uma tarefa administrativa é imputável a um determinado grupo que mantém alguma proximidade com as finalidades que através dessa atividade se pretendem atingir (sobre estes aspetos, Sérgio Vasques, ob. cit., pág. 221, e Suzana Tavares da Silva, em 'As taxas e a coerência do sistema tributário', pág. 89-91, 2.ª edição, Coimbra Editora). (ênfases nossos)*

Refere Sérgio Vasques que “as contribuições, constituindo espécies tributárias apenas paracomutativas, estão voltadas à compensação de prestação de que o sujeito passivo apenas é presumível causador ou beneficiário e assentam por isso um exercício de tipificação mais grosseiro, feito em nível mais elevado, por meio do qual se procura imputar o custo ou valor médio de uma prestação ao grupo em que o indivíduo se integra”.

Na mesma linha, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 9-9-2015, no âmbito do Processo n.º 0428/14, refere que “as contribuições financeiras traduzem-se em tributos comutativos, porém, apenas quando apresentem uma natureza grupal, isto porque, não é dirigida em termos individualizados por razões de praticabilidade (seja por razões económicas, técnicas ou administrativas), não sendo então possível imputar qual o sujeito que cause ou beneficie de determinada prestação”.

Em síntese, podemos então afirmar que os traço distintivo da contribuição financeira é a existência de uma relação para-comutativa entre determinado grupo homogêneo de sujeitos passivos e um determinado serviço público do qual o grupo beneficia ou provoca.

Face a natureza para-comutativa deste tributo, a sua incidência objetiva não é aferida pela capacidade contributiva mas antes com base no princípio da equivalência – ou seja, tal como sucede nas taxas, a determinação da contribuição financeira deve ter como medida a prestação administrativa imputada ao grupo.

Nas palavras do Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 344/19, *“nos tributos comutativos, o ponto de referência para a fixação do custo provocado e do benefício aproveitado não é o mesmo em todos eles: nas taxas, porque se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, o custo e o benefício são reportados ao contribuinte individual (equivalência individual); nas contribuições, porque voltadas à compensação de prestações de que o sujeito passivo apenas é presumido causador ou beneficiário, o custo ou benefício é reportado ao grupo em que o sujeito passivo se integra (equivalência de grupo). (...) Nesta última espécie de tributos – contribuições – o princípio da equivalência vincula o legislador a definir o universo de sujeitos passivos que se presume provocar ou aproveitar a prestação administrativa. Não podendo dar-se por seguro que cada um dos concretos sujeitos passivos que provoca ou aproveita a prestação pública – como ocorre nas taxas – exige-se que o legislador isole os grupos de pessoas às quais estejam presumivelmente associados custos e benefícios comuns. Assim, o princípio da equivalência projeta-se na estruturação subjetiva do tributo através do recorte de um grupo de pessoas que tem interesses e qualidades em comum, que tem responsabilidades na concretização dos objetivos a que o tributo se dirige, e que a prestação tributária seja empregue no interesse dos membros do grupo.”.*

Muito recentemente, o Tribunal Constitucional pronunciando-se acerca da constitucionalidade da CESE na sua aplicação aos operadores económicos do subsector do gás, reforçou<sup>1</sup> *“Esta orientação – reiterada nos Acórdãos n.ºs 437/2021, 438/2021, 756/2021, 231/2022, 232/2022, 305/2022, 411/2022 e 597/2022, entre outros – foi mais recentemente desenvolvida nos Acórdãos n.ºs 305 e 411, ambos de 2022. Aditou-se, no primeiro aresto, o seguinte:*

*«6. [...] O ponto de essência reside na circunstância de a CESE estar dotada dos caracteres específicos que permitem qualificá-la como contribuição financeira, distanciando-a de outras figuras jurídico-tributárias próximas (...);] é a unidade de interesses de grupo, a responsabilidade de grupo e*

---

<sup>1</sup> Acórdão N.º 101/2023

*o benefício de grupo, com relação à CESE e aos operadores no setor energético abrangidos pelo âmbito de incidência subjetiva (artigo 2.º do RJCESE), que suportam a conceptualização do tributo em causa como contribuição financeira inserida na lógica comutativa de aquisição de vantagem difusa pela ação pública, assente em responsabilidade de grupo pela situação carecida da ação pública que a contribuição financia. [...]*

*De facto, as receitas geradas pela CESE estão legalmente alocadas ao financiamento do FSSSE (cfr. artigo 1.º, n.º 2 do RJCESE) e porque a atividade deste fundo está dirigida à “promoção do equilíbrio e sustentabilidade sistémica do setor energético e da política energética nacional” (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 55/2014 de 09.04 e artigo 1.º, n.ºs 1 e 2 do RJCESE), temos por devidamente caracterizado o espetro de vantagens para os operadores económicos do setor enquanto benefício de grupo decorrente da ação pública financiada (artigo 81.º, alínea m) da Constituição da República Portuguesa). Por sua parte, também a necessidade de intervenção estadual tendo em vista garantir equilíbrio ambiental e racionalização na exploração de recursos (artigo 66.º, n.º 2, alíneas d) e f) da Constituição da República Portuguesa), ambos integrados no programa de atividade do FSSSE (cfr. artigo 2.º, alínea a) do Decreto-Lei n.º 55/2014 de 09.04), constitui essencialmente uma forma de responder à pressão que a atividade económica dos operadores sujeitos à CESE coloca no respetivo domínio setorial e que lhes aproveita, reforçando a subsunção do tributo à figura da contribuição financeira.”*

(...)

*Segundo jurisprudência constante deste Tribunal, um tributo tem a natureza de contribuição financeira quando, cumulativamente, tiver como pressuposto uma relação bilateral entre uma entidade pública e um grupo homogéneo de sujeitos – que se presumem causadores ou beneficiários de determinadas prestações administrativas –, e quando tiver por finalidade anquiar receitas destinadas a compensar os inerentes custos ou benefícios presumivelmente gerados ou aproveitados pelos elementos desse grupo (v.os Acórdãos n. 539/2015, 7/2019, 344/2019 e 268/2021, bem como a jurisprudência aí citada). Tal como se sintetizou no Acórdão n.º 268/2021:*

*«14. [...] O critério de distinção das contribuições financeiras em relação às demais categorias tributárias assenta, portanto, **no tipo de relação jurídica que se estabelece entre o sujeito passivo e os benefícios ou utilidades que para este decorrem do tributo (critério estrutural, pressuposto), com especial destaque para a incidência e a natureza do aproveitamento esperado (geral, difuso, concreto, efetivo ou presumido)**. A contribuição financeira emerge, deste modo, como um tributo coletivo, fixado em função do grupo, pela utilização ou utilidade singular meramente presumida, numa relação de bilateralidade genérica. O mesmo é dizer que a qualidade de sujeito passivo de uma contribuição financeira não pressupõe a compensação de prestações efetivamente provocadas*

*ou aproveitadas pelo sujeito, sendo a pertença ao grupo identificado pelo legislador condição necessária e suficiente para tal.»*

*Uma adequada conformação normativa, em especial, das regras que definem a incidência subjetiva, objetiva e as finalidades de um tributo deste tipo deve, pois, tornar apreensível o necessário nexo entre a ação pública e os seus destinatários, que permita afirmar a existência, não apenas de uma homogeneidade de interesses, mas sobretudo de uma responsabilidade de grupo, que justifica que sobre os sujeitos que o integram – e não sobre toda a comunidade – recaia a respetiva ablação patrimonial.*

*(...)*

*Por fim, ainda que um terço da receita da CESE tivesse sido consignado ao «financiamento de políticas do setor energético de cariz social e ambiental, relacionadas com medidas de eficiência energética», a circunstância de as tarefas que o tributo se destina a financiar não terem sido objeto de densificação mínima, não permite sequer apreender se e em que medida cada um dos subsectores em causa é visado pelas medidas a adotar pelo FSSSE. De facto, mesmo em tais condições – estritamente hipotéticas –, não se poderia presumir que um terço da receita da CESE tivesse sido destinado a medidas de que seriam especiais beneficiários os operadores do subsector do gás natural, de modo a garantir um certo equilíbrio na participação pelos subgrupos de operadores dos benefícios presumivelmente proporcionados pelo FSSSE.*

*A jurisprudência constitucional tem enfatizado que, em matéria de contribuições financeiras, o legislador tem o ónus de delimitar, com precisão, a base de incidência subjetiva do tributo. A este respeito, afirmou-se no Acórdão n.º 344/2019 o seguinte:*

*«Nesta última espécie de tributos – contribuições – o princípio da equivalência vincula o legislador a definir o universo de sujeitos passivos que se presume provocar ou aproveitar a prestação administrativa. Não podendo dar-se por seguro que cada um dos concretos sujeitos passivos provoca ou aproveita a prestação pública – como ocorre nas taxas – exige-se que o legislador isole os grupos de pessoas às quais estejam presumivelmente associados custos e benefícios comuns. Assim, o princípio da equivalência projeta-se na estruturação subjetiva do tributo através do recorte de um grupo de pessoas que tem interesses e qualidades em comum, que tem responsabilidades na concretização dos objetivos a que o tributo se dirige, e que a prestação tributária seja empregue no interesse dos membros grupo. A propósito destes “requisitos de legitimação” dos tributos de estrutura bilateral grupal refere Sérgio Vasques que “só a provocação de custos comuns e o aproveitamento de benefícios comuns garantem a homogeneidade capaz de legitimar a*



*sobretributação de um qualquer grupo social ou económico no confronto com o todo da coletividade, mostrando-se discriminatória uma contribuição cobrada na sua falta” (O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária, Almedina, pág. 528).»*

*Ora, a partir de 2018, o legislador reduziu os objetivos a que a CESE se dirige em termos tais, que deixou de ser possível afirmar que as concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural podem o ser consideradas responsáveis pela sua concretização, e muito menos presumíveis causadoras ou beneficiárias das prestações públicas que ao FSSSE incumbe providenciar. Resta, pois, concluir que a norma que integra o objeto do presente recurso viola o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição.”*

Feito o enquadramento teórico da categoria tributária “contribuição financeira” analisemos agora as características da CEAL, tendo em vista a análise da sua compatibilidade constitucional.

### **III- Os objetivos do pacote Mais Habitação**

Tendo em vista a verificação da natureza paracomutativa da CEAL cabe, antes de mais, aferir da verificação do “critério estrutural, pressuposto” do lançamento de uma contribuição *vis-a-vis* um imposto geral, sendo certo que a verificação de tal pressuposto deve resultar de “[u]ma adequada conformação normativa, em especial, das regras que definem a incidência subjetiva, objetiva e as finalidades de um tributo deste tipo deve, pois, tornar apreensível o necessário nexo entre a ação pública e os seus destinatários, que permita afirmar a existência, não apenas de uma homogeneidade de interesses, mas sobretudo de uma responsabilidade de grupo, que justifica que sobre os sujeitos que o integram – e não sobre toda a comunidade – recaia a respetiva ablação patrimonial.

Dado que a CEAL é parte de um pacote legislativo mais vasto, começaremos a nossa análise pela análise da proposta de lei do pacote Mais Habitação (proposta de Lei n.º 71/XV/1ª) como um todo.

Assim, vejamos o preâmbulo, o qual nos dá o contexto deste conjunto de medidas e que, além disso, nos permite compreender as causas do problema da habitação, nas palavras do Governo (ênfases adotados) :

*“Em cerca de 40 anos de democracia, aceitou-se como natural a ausência de uma política pública de habitação que tivesse por missão servir todas as famílias. Por isso, durante décadas, a opção - por ação ou omissão - por políticas públicas com propósitos eminentemente assistencialistas que*



*visavam garantir habitação apenas para as famílias economicamente muito vulneráveis deixou como legado um exíguo parque habitacional público e, conseqüentemente, um setor privado ainda mais vulnerável ao impacto do crescimento do turismo e da concentração do investimento privado nos segmentos mais altos do mercado imobiliário<sup>2</sup>.*

(...)

*À transformação estrutural em curso nas políticas de habitação, como resposta a uma ausência ou ineficácia das políticas públicas implementadas, onde o setor da habitação foi perdendo capacidade de resposta às necessidades coletivas de habitação, somaram-se eventos externos recentes que agudizaram esta condição.*

*Nos últimos anos, o crescimento económico nos centros urbanos, resultado, em particular, do aumento do investimento privado e das exportações de serviços associados ao turismo, produziu efeitos contraditórios. Por um lado, permitiu a recuperação da atividade económica, bem como a essencial requalificação dos centros urbanos. Por outro, esta dinâmica resultou numa muito expressiva subida dos preços da habitação e do valor das rendas, primeiramente nas zonas de maior pressão turística e, mais tarde, alastrando-se aos territórios periféricos, forçando muitas famílias a mudar de casa ou, para nela continuar a viver, a aumentar a sua taxa de esforço com a habitação.*

*Por outro lado, a pandemia da doença COVID-19 veio impactar estruturalmente a forma como nos relacionamos com o meio, alterando de forma significativa as dinâmicas sociais e económicas e gerando disrupções acentuadas na relação entre oferta e procura.*

*Se a pandemia da doença COVID-19 já representava, por si, um fenómeno com efeitos profundos e de muito improvável antecipação, ainda menos presumível seria que, quando os efeitos dessa pandemia se comesçassem a desvanecer, a guerra na Ucrânia tivesse lugar, desequilibrando as balanças geopolítica e geoeconómica e colocando ainda mais pressão sobre a economia, a indústria e a cadeia logística, já de si fragilizadas por quase dois anos de pandemia, à data.*

*O resultado destes fenómenos foi uma destabilização dos mercados que se traduziu na maior taxa de inflação dos últimos anos e, por consequência, dos custos de vida.*

(...)

---

<sup>2</sup> Embora o texto seja pouco claro, pressupõe-se que o Governo se refira ao significativo aumento do preço dos imóveis decorrentes do regime *golden visa* que apresentava como alternativa mais viável de investimento, a aquisição de imóveis com um valor mínimo de 500 mil euros e que teve impacto direto no preço base dos imóveis.

*Dessa forma, o pacote de medidas que agora se implementa é, também, parte de uma estratégia secundada no Programa Nacional de Habitação (PNH), instrumento programático da política nacional de habitação que estabelece, numa perspetiva plurianual, os objetivos, prioridades, programas e medidas em matéria de habitação, e que reflete a coerência entre as opções até aqui tomadas, as respostas desenhadas e a implementar para responder aos desafios conjunturais e a estratégia em curso para implementar no terreno a reforma que legalmente consagrada.*

*(...)*

*A aprovação, agora, de um novo conjunto de medidas de resposta mais imediata, destina-se a complementar as respostas conjunturais já inscritas no PNH para mitigar os impactos económicos referidos, com efeito direto no acesso à habitação.*

*(...)*

*Em função dos efeitos particularmente críticos que a inflação e a subida das taxas de juros estão a ter no rendimento disponível das famílias, o Governo antecipou a aprovação das medidas de apoio à renda e de bonificação dos juros – medidas de natureza extraordinária e de duração temporária - , de forma a mais rapidamente apoiar o rendimento das famílias portuguesas.*

*É através deste equilíbrio e coerência entre uma reforma estrutural, que extravasa o horizonte da legislatura - assente na promoção de novas respostas de habitação pública e na qualificação das respostas já existentes, com a mobilização do património devoluto do Estado com aptidão habitacional -, e uma resposta conjuntural - que permita respostas mais imediatas para intervir no mercado de arrendamento e garantir que todos têm acesso a uma habitação digna e adequada aos rendimentos e à dimensão dos diferentes agregados familiares – que se pretende concretizar o desígnio de ter um parque habitacional capaz de garantir habitação digna a todos.*

Da análise do preâmbulo, podemos concluir que o Governo identifica diversos fatores causadores da atual crise de habitação:

- a) Ausência [nos cerca de 40 anos de democracia] de uma política pública de habitação que tivesse por missão servir todas as famílias;*
- b) exíguo parque habitacional público, o que teve como consequência (e não causa) uma maior vulnerabilidade à pressão turística e à concentração do investimento nos segmentos mais elevados*
- c) Existência de amplo património devoluto do Estado com aptidão habitacional;*
- d) O aumento dos preços do mercado imobiliário decorrente do regime “golden visa”;*

- e) Covid 19 e guerra na Ucrânia, que adicionou grande pressão à economia e, conseqüentemente, uma significativa inflação e subida de taxas de juro<sup>3</sup>.

Ou seja, o legislador assume como ponto de partida que o fator causador da crise à habitação foi a inexistência de uma política pública nesse sentido e que a solução estrutural para o problema assenta na implementação de uma efetiva política pública.

Contudo, afirma-se ainda que, dado que a implementação de uma resposta estrutural *extravasa o horizonte da legislatura - assente na promoção de novas respostas de habitação pública e na qualificação das respostas já existentes, com a mobilização do património devoluto do Estado com aptidão habitacional* – é necessário implementar medidas conjunturais que permitam dar respostas imediatas ao problema da habitação.

Ou seja, o Governo reconhece que, na verdade, a resposta estrutural ao problema da habitação passa essencialmente pela (i) construção de novas habitações públicas; (ii) na reabilitação e requalificação do parque habitacional público existente e (iii) na mobilização do património público devoluto, que, de acordo as informações públicas, não se encontra sequer, neste momento, devidamente inventariado.

Reconhece também o Governo, que, enquanto essas medidas não são implementadas se torna necessário implementar medidas conjunturais que permitam resolver a presente crise à habitação, fortemente influenciada pela presente subida da inflação e das taxas de juro.

É neste contexto que é proposto o Pacote Mais Habitação, o qual assenta nos seguintes vetores:

- a) Agilização do mercado do arrendamento, seja no cumprimento de obrigações seja na maior facilidade e menor risco económico em caso de despejo, associadas a medidas de quase congelamento das rendas<sup>4</sup>;
- b) Promoção da recuperação dos imóveis e colocação no mercado de imóveis devolutos<sup>5</sup>;
- c) Revogação do regime de autorização de residência para atividade de investimento (*golden*

---

<sup>3</sup> De referir que o acesso à habitação em Portugal é especialmente penalizado pela subida das taxas de juro uma vez que – por falta de poder de compra e por iliteracia financeira – é dos países que apresenta maior percentagem de créditos à habitação com taxa de juro variável.

<sup>4</sup> Ou seja, pretende-se mitigar os riscos económicos que têm desincentivado a colocação dos imóveis em arrendamento, como seja a dificuldade em despejar um inquilino incumpridor, a alta tributação e a burocracia associada.

<sup>5</sup> A este respeito, cabe realçar que, conforme transcrito acima, o Governo reconhece que o turismo – e em particular o Alojamento Local – permitiram a recuperação do parque habitacional dos centros urbanos e a sua revitalização.

*visa*);

- d) Promoção do emprego e qualificação no setor da construção civil
- e) Medidas várias destinadas à contração ou mesmo eliminação do setor económico do Alojamento Local, umas com carácter regulatório (e.g. caducidade de licenças, sua intransmissibilidade; possibilidade de oposição dos condóminos à afetação do imóvel ao alojamento local; suspensão de novos registos; reapreciação de registos; caducidade de registos inativos, etc) e outra, de cariz fiscal com a introdução da CEAL.

Em suma, podemos concluir que, nos termos da proposta de lei, o conjunto de medidas de restrição ao exercício da atividade económica do Alojamento Local se fundamenta na necessidade de dar uma resposta imediata e paliativa ao problema da habitação através da colocação (forçada) de imóveis privados no mercado de arrendamento enquanto se procede à recuperação e colocação no mercado do arrendamento do vasto parque habitacional público, há décadas abandonado.

#### **IV- CEAL em concreto**

Para além da fundamentação genérica apresentada no preâmbulo, a proposta de lei em análise não cuida identificar claramente os seus pressupostos. Sendo esse um elemento essencial para aferirmos da sua natureza para-comutativa e bem assim da observância do princípio da equivalência, passemos então à análise da incidência subjetiva, objetiva e das finalidades da CEAL.

Estabelece então a proposta de lei que:

##### *Artigo 1.º*

##### **Objeto**

*O presente regime cria uma contribuição extraordinária sobre os apartamentos e estabelecimentos de hospedagem integrados numa fração autónoma de edifício em alojamento local (CEAL).*

##### *Artigo 2.º*

##### **Incidência subjetiva**

*1 - São sujeitos passivos da contribuição os titulares da exploração dos estabelecimentos de alojamento local na aceção do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, na sua redação atual.*

*2 - Os proprietários de imóveis que não sejam titulares da exploração nos quais se desenvolva a exploração de alojamento local são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento da contribuição relativamente aos respetivos imóveis.*

*Artigo 3.º*

**Incidência objetiva**

*1 - A CEAL incide sobre a afetação de imóveis habitacionais a alojamento local, a 31 de dezembro de cada ano civil.*

*2 - Consideram-se imóveis habitacionais, para efeitos do presente regime, as suas frações autónomas e as partes ou divisões de prédios urbanos suscetíveis de utilização independente de natureza habitacional nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.*

*3 - Consideram-se afetos a alojamento local os imóveis habitacionais que integrem uma licença de alojamento local válida.*

*4 - Excluem-se da incidência objetiva da CEAL os imóveis localizados nos territórios do interior como tal identificados no anexo à Portaria n.º 208/2017, de 13 de julho, bem como os imóveis localizados em freguesias que preencham, cumulativamente, os seguintes critérios:*

- a) Sejam abrangidas por Carta Municipal de Habitação em vigor que evidencie o adequado equilíbrio de oferta de habitações e alojamento estudantil no município, aprovada ao abrigo do n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 83/2019, de 3 de setembro;*
- b) Integrem municípios nos quais não tenha sido declarada a situação de carência habitacional, ao abrigo do n.º 5 do artigo 22.º da Lei n.º 83/2019, de 3 de setembro; e*
- c) Não tenham qualquer parte do seu território como zona de pressão urbanística, definida nos termos do Decreto-Lei n.º 159/2006, de 8 de agosto.*

*5 - Para efeitos do disposto no número anterior, os municípios comunicam à Autoridade Tributária e Aduaneira até 31 de janeiro do ano seguinte ao facto tributário, por transmissão eletrónica de dados, as freguesias que preenchem cumulativamente os critérios ali definidos.*

*Artigo 4.º*

**Isenção**

*1 - Estão isentos da CEAL os imóveis habitacionais que não constituam frações autónomas, nem partes ou divisões suscetíveis de utilização independente.*

*2 – Estão isentos da CEAL as unidades de alojamento local em habitação própria e permanente, desde que a exploração não ultrapasse 120 dias por ano.*

*Artigo 5.º*

**Base tributável**

*A base tributável da CEAL é constituída pela aplicação do coeficiente económico do alojamento local e do coeficiente de pressão urbanística à área bruta privativa dos imóveis habitacionais, sobre os quais incida a CEAL.*

(...)

*Artigo 12.º*

**Consignação**

*1 - A receita obtida com a CEAL é consignada ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P., tendo em vista os programas definidos pelo Governo para as áreas da habitação, do arrendamento habitacional e da reabilitação urbana, em articulação com as políticas regionais e locais de habitação.*

*2 - A receita obtida com a CEAL cobrada nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores é consignada, respetivamente, ao IHM – Investimentos Habitacionais da Madeira, EPERAM e à Direção Regional da Habitação dos Açores.*

\*\*\*

**V- Existência do nexo de causalidade**

Conforme foi tornado conhecido no discurso público dos membros do Governo, a CEAL é direcionada aos titulares do alojamento local no pressuposto que este sector é o principal responsável pelo agravamento dos preços das casas para habitação e conseqüente diminuição do acesso da população em geral à habitação acessível.

Como resulta do enquadramento teórico acima, apenas ficando estabelecido este nexo causal seria possível, num plano teórico, sustentar a legalidade desta medida, desta contribuição financeira.

Com efeito, atendendo aos princípios da igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva, apenas estabelecendo uma relação de causa efeito, i.e. entre a existência de uma atividade económica de Alojamento Local e os custos acrescidos para o ente público com as políticas de habitação poderia legitimar o lançamento de uma contribuição financeira sobre um grupo específico de cidadãos ao invés de um imposto, geral e abstrato, por via do qual se repartem os custos do Estado Social por todos os cidadãos na medida da sua capacidade contributiva.

Ora, de acordo com o preâmbulo da presente proposta de lei, essa não parece ser a convicção do Governo: pelo contrário, a proposta de lei identifica claramente como principal causa da crise habitacional a ausência de políticas públicas adequadas a garantir o acesso à habitação a toda a população durante todo o período democrático. Tal inadequação das políticas conduziu, desde logo, ao descontrolo e abandono do parque imobiliário público e bem assim a não criação de infraestruturas adequadas, como sejam as residências de estudantes.

Adicionalmente, a proposta de lei refere ainda a crise económica como um potenciador do problema de acesso à habitação, na medida em que a subida da inflação e das taxas de juros diminuem significativamente o poder de compra dos cidadãos e os impossibilita de comprar casa.

Apenas incidentalmente é referido que o investimento privado poderá ter agravado também este problema, sendo certo que de entre o investimento privado podemos facilmente identificar dois outros fatores que contribuiram seriamente para a grande subida do preço dos imóveis, designadamente o regime dos vistos de residência conhecido como *golden visa* e, por outro, o regime tributário aplicável aos residentes não habituais. Ambos os regimes visaram atrair para território nacional estrangeiros com um poder de compra muito superior e que adquiriram e/ou arrendaram imóveis a valores mais elevados do que aqueles que os portugueses (ou por outra, os cidadãos residentes e cuja fonte de rendimento seja em Portugal) podem pagar.

Ora, a razão porque este nexo de causalidade não é demonstrado na proposta de lei é, muito provavelmente, porque tal relação não se encontra sustentada em quaisquer dados objetivos. Com efeito, não existem evidências ou estudos demonstrativos de que o sector do alojamento local seja, efetivamente, responsável pela diminuição de habitações disponíveis no mercado de arrendamento de longa duração, nem tão-pouco pela subida de preços do mercado imobiliário.

Os dados disponíveis apontam para o facto de os estabelecimentos de Alojamento Local constituírem uma percentagem muito reduzida (2%) do total de fogos habitacionais potencialmente disponíveis para arrendamento em Portugal. Por outro lado, atentas as características do Alojamento Local em Portugal, verifica-se que os estabelecimentos afetos não são, na sua grande maioria, adaptáveis ao arrendamento de longa duração:

- a) Cerca de 70% dos registos de Alojamento Local estão localizados fora dos centros urbanos e são casas de férias dos seus proprietários que optam por rentabilizar as mesmas fora do seu período de férias. Ou seja, estas casas não serão afetas a arrendamento de longa duração no caso de deixarem de estar afetas à atividade do alojamento local;
- b) Nos centros urbanos, uma fatia significativa dos imóveis afetos a esta atividade respeitam a imóveis adquiridos por pessoas não residentes, que utilizam o imóvel também como casa de férias ou segunda habitação, pelo que também não será afeta ao arrendamento a longa duração, caso deixe de operar em sede de alojamento local
- c) Ainda nos centros urbanos, em especial Lisboa e Porto, os imóveis afetos ao alojamento local



são imóveis em zonas históricas, com áreas diminutas de 30 a 40 m<sup>2</sup> e com dificuldades de acesso de carro, estacionamento ou outras infraestruturas (p. ex. escolas), além de o próprio imóvel não dispor de funcionalidades como elevador. Estes imóveis terão também pouca procura no mercado de arrendamento de longa duração.

Ou seja, verifica-se que o grupo/sector identificado pelo legislador como sendo o agente provocador de uma necessidade de alocação de custos/despesas por parte do Estado à solução de um problema de habitação, não é na verdade responsável e, seguramente, não seria o único ou principal responsável pela crise na habitação ou pelo aumento de preços do mercado imobiliário. Pelo contrário, este sector foi sim responsável pela recuperação de inúmeros edifícios devolutos e pela recuperação das principais cidades e fomento do turismo.

Ao estabelecer a contribuição extraordinária sobre este sector está assim a violar-se o princípio da igualdade fiscal consagrado no artigo 13.º da CRP – na vertente do princípio da equivalência que está na génese da definição da contribuição financeira.

Como refere o Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 268/21) *“estando em causa a remuneração de uma prestação administrativa, a solução justa é que seja paga na medida do custo que o sujeito passivo gera à Administração ou do benefício que a Administração lhe proporciona”*.

As exigências do princípio da equivalência apenas ficam respeitadas quando, estando perfeitamente identificado e delimitado o grupo de pessoas que partilham determinados interesses e qualidades, resulte perfeitamente demonstrado e evidenciado que esse grupo tem especial responsabilidade e esteja indissociavelmente ligado aos custos originados pelas prestações financiadas. O que, salvo melhor opinião, não é o caso do sector do alojamento local, como aliás resulta do preâmbulo da proposta de lei.

Recordemos, aliás, a este respeito a jurisprudência do Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 344/2019:

*«Nesta última espécie de tributos – contribuições – o princípio da equivalência vincula o legislador a definir o universo de sujeitos passivos que se presume provocar ou aproveitar a prestação administrativa. Não podendo dar-se por seguro que cada um dos concretos sujeitos passivos provoca ou aproveita a prestação pública – como ocorre nas taxas – exige-se que o legislador isole os grupos de pessoas às quais estejam presumivelmente associados custos e benefícios comuns. Assim, o princípio da equivalência projeta-se na estruturação subjetiva do tributo através do recorte*

*de um grupo de pessoas que tem interesses e qualidades em comum, que tem responsabilidades na concretização dos objetivos a que o tributo se dirige, e que a prestação tributária seja empregue no interesse dos membros grupo. A propósito destes “requisitos de legitimação” dos tributos de estrutura bilateral grupal refere Sérgio Vasques que “só a provocação de custos comuns e o aproveitamento de benefícios comuns garantem a homogeneidade capaz de legitimar a sobretributação de um qualquer grupo social ou económico no confronto com o todo da coletividade, mostrando-se discriminatória uma contribuição cobrada na sua falta” (O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária, Almedina, pág. 528).»*

Assim, há que concluir que estamos perante um verdadeiro imposto, isto é, um tributo unilateral cobrado a um determinado grupo económico em clara violação do princípio da igualdade tributária, na sua vertente do princípio da equivalência aplicável aos tributos comutativos, como é o caso da contribuição financeira.

Entendemos assim que, não se verificando a existência do nexo causal que é pressuposto e medida do lançamento de contribuições financeira, outra a conclusão não se poderá chegar que a inconstitucionalidade da CEAL em si mesma, por violação do artigo 13.º da CRP.

Mas ainda que assim não se concluísse, sempre se teria de atender aos seguintes aspetos:

## **VI- Incidência objetiva**

A contribuição incidirá sobre a afetação de imóveis habitacionais a alojamento local, a 31 de dezembro de cada ano civil, considerando-se imóveis habitacionais, para este efeito, as frações autónomas e as partes ou divisões de prédios urbanos suscetíveis de utilização independente de natureza habitacional.

### **▪ Delimitação negativa do grupo**

É curioso notar a enorme preocupação do legislador na exclusão das moradias em alojamento local. Com efeito, essa exclusão é tripla:

- No artigo 1.º da Proposta, estabelece-se que a CEAL incide sobre *apartamentos e estabelecimentos de hospedagem*,:
- No artigo 3.º da Proposta, determina-se que o imposto incide apenas sobre a afetação ao alojamento local de *frações autónomas e as partes ou divisões de prédios urbanos suscetíveis*

*de utilização independente de natureza habitacional;*

- Por fim, no artigo 4.º da Proposta, isentam-se da CEAL todos os imóveis habitacionais que não sejam aqueles sobre que incide a contribuição.

Para além de ser uma demonstração de má técnica legislativa (não sendo, naturalmente, possível isentar aquilo que não está sujeito), a diferenciação do tratamento dado a uma e outra tipologia de habitação não é compreensível. Na verdade, não é apresentada nem se descortina a razão para tal diferenciação entre os apartamentos e estabelecimentos de hospedagem e as moradias. Intuitivamente, dir-se-ia até que mais facilmente poderia ser alocada ao arrendamento uma moradia unifamiliar do que um minúsculo apartamento em Alfama, num qualquer quarto andar sem elevador.

Esta injustificada segmentação dos imóveis alocados ao alojamento local é, em si mesma, violadora do princípio da igualdade, corrompendo de resto, qualquer possível consistência entre a existência do alojamento local e quaisquer custos acrescidos das políticas públicas de habitação.

- “alocação ao alojamento local”

Estabelece o artigo 3.º da Proposta que *Consideram-se afetos a alojamento local os imóveis habitacionais que integrem uma licença de alojamento local válida.*

Ora, um imóvel pode estar licenciado para exercer a atividade de alojamento local e apenas realizar essa atividade esporadicamente. Será o caso, por exemplo, de um apartamento que seja arrendado a estudantes durante o ano letivo e explorado como alojamento local nos meses de verão e nos meses de férias estudantis.

Do mesmo modo, há que referir que nada obsta a que um imóvel esteja licenciado para a atividade de alojamento local mas que, por exemplo durante o período de um ano, seja afeto ao arrendamento (ou até que passe para arrendamento de longa duração, mantendo a licença como plano de apoio no caso de o inquilino sair).

A este respeito é importante notar que a Proposta prevê que as licenças sejam emitidas por 5 anos e não anualmente. Por outro lado, a Proposta não exige que a atividade de alojamento local seja exercida de forma exclusiva ou permanente. Na verdade, apenas se prevê a caducidade dos registos inativos no momento da entrada em vigor na nova lei, caso venha a ser aprovada.

Donde se conclui que, ao não prever a possibilidade de elisão da presunção de exercício da atividade

de alojamento local, a CEAL viola, também aqui, o princípio da igualdade pois o facto de o imóvel se encontrar registado no Alojamento local não significa, necessariamente, que esteja total ou parcialmente fora do mercado habitacional.

- **Cômputo da contribuição**

A Proposta determina a fórmula de cálculo da contribuição tendo por base a aplicação do coeficiente económico do alojamento local e do coeficiente de pressão urbanística à área bruta privativa dos imóveis habitacionais sobre os quais incide a contribuição.

Por sua vez, o coeficiente económico é calculado através do quociente entre:

- a) Rendimento médio anual por quarto disponível em alojamento local apurado pelo Instituto Nacional de Estatística, I.P., apurado relativamente ao ano anterior ao facto tributário, e
- b) A área bruta mínima de um fogo habitacional de tipologia T1, nos termos previstos no artigo 67.º do Regulamento Geral das Edificações Urbanas.

O coeficiente de pressão urbanística, é calculado, para cada zona, através do quociente entre:

- a) A variação positiva da renda por referência ao m<sup>2</sup>, na zona do estabelecimento do alojamento local, entre 2015 e o ano anterior ao facto tributário, e
- b) A variação positiva da renda de referência por m<sup>2</sup>, apurado nos termos da alínea anterior, na zona em que tal variação seja mais elevada a nível nacional.

Sobre o valor assim apurado incide uma taxa de 15%.

Traduzindo em termos mais simplistas, a CEAL corresponde a 15% de um valor de rendimento presumido do imóvel, calculado com base num valor metro quadrado calculado com base no rendimento médio anual por quarto a nível nacional, eventualmente minorado em zonas de menor pressão urbanística.

Em primeiro lugar, não é claro em que medida é que esta fórmula de cálculo traduz uma proporção entre os contribuintes enquanto grupo e os custos acrescidos que provocam ao ente público / benefícios da prestação pública que retiram<sup>6</sup> nem como visa assegurar uma justa repartição de tal

---

<sup>6</sup> De realçar que a contribuição económica deve ser equivalente ao benefício retirado da prestação pública e não o benefício económico da atividade económica exercida. A natureza da contribuição financeira é para-comutativa, não

encargo entre si, como impõe o princípio da igualdade.

Senão vejamos:

- ao fazer incidir a contribuição sobre o valor metro quadrado determinado com base no rendimento médio por quarto a nível nacional em Alojamento Local, o legislador está a penalizar fortemente os operadores do alojamento local que operem em zonas em que os valores praticados seja mais baixos e que geralmente correspondem a zonas em que as construções são mais amplas. Com a avaliação metro quadrado (base de incidência) será a mesma em Lisboa, onde os imóveis disponibilizados em Alojamento Local são frequentemente muito pequenos e mais caros do que numa zona limítrofe de Lisboa, onde as casas são maiores mas o seu valor no mercado é francamente mais baixo. Isso significa que este último operador pagará mais CEAL do que um operador que tenha pequenos apartamentos de 20 m<sup>2</sup> no centro de Lisboa<sup>7</sup>;
- Não se compreende em que medida é que o valor médio por metro quadrado em alojamento local possa refletir adequadamente o aumento de custos decorrentes das prestações públicas provocadas pelo AL. Na verdade, o legislador está, na verdade a tributar um rendimento presumido, mitigado apenas com o coeficiente de pressão urbanística. Enquanto que, por exemplo, o número de quartos e sua afetação exclusiva a Alojamento Local podem refletir uma certa proporção / equivalência com a intensidade das medidas públicas de proteção à habitação (na medida em que reflete de algum modo o número de pessoas que poderão ter ficado sem habitação), já não se percebe como é que a área da casa avaliada a valores de mercado brutos de uma atividade económica pode de alguma forma estar relacionado com encargo a compensar.
- Acresce ainda que na avaliação que é feita por metro quadrado, são calculados o rendimento médio **bruto** a nível nacional do AL<sup>8</sup>. Não só este rendimento bruto é altamente variável como referimos acima, como tão pouco traduz sequer aproximadamente uma expectativa

---

visa gerar receita per se, mas compensar os custos adicionais ou repartir os benefícios retirados da prestação pública. No caso da CEAL, presumimos que o objetivo do legislador seja o de cobertura de custos acrescidos (prestação pública provocada) pelo que é indistinta da rentabilidade do imóvel.

<sup>7</sup> Naturalmente que poderá haver alguma mitigação em virtude da aplicação do coeficiente de pressão urbanística, mas isso não é garantido. Com efeito, são várias as razões que podem fazer oscilar os preços no mercado do arrendamento.

<sup>8</sup> De referir que, no cálculo do valor médio de faturação, o Instituto Nacional de Estatística utiliza como métrica os alojamentos locais com mais de 10 camas, o que representa 14% apenas da oferta e essencialmente estabelecimento de hospedagem cuja natureza de funcionamento é totalmente distinta por exemplo da modalidade apartamentos, o que por si só já distorce a base real do rendimento do AL.

de valor real do rendimento médio dos imóveis. Com efeito, a fórmula não releva o facto de o rendimento líquido obtido pelos titulares do alojamento local não corresponder à totalidade do valor faturado ao turista, o que significa que ao considerar valores médios de renda bruta, não considera que essa renda, em termos líquidos pode significar apenas 40% do valor faturado ao cliente final. Ora, uma tributação de 15% sobre um rendimento bruto a que corresponda um rendimento líquido de apenas 40% corresponde a uma tributação efetiva de 37,5%.

- Note-se ainda que a tributação efetiva poderá, na verdade, ser superior a 50%. Basta para isso que o rendimento efetivo anual seja inferior ao da média nacional. Assim, um imóvel que apenas seja colocado em Alojamento Local nos meses de verão ou que seja disponibilizado por um valor metro quadrado baixo poderá vir a ser tributado por um valor superior ao rendimento que é suscetível de gerar para o titular do Alojamento Local tornando-se num obstáculo de natureza fiscal ao acesso de uma atividade económica.
- ao determinar o coeficiente de pressão urbanística com base nas oscilações verificadas nos últimos 8 anos, o legislador está a projetar dos atuais operadores do alojamento local uma acréscimo de custos que estes não provocaram.
  - Princípio da Segurança Jurídica e da previsibilidade

Estabelece no n.º 5 do artigo 3.º da Proposta que *“Para efeitos do disposto no número anterior, os municípios comunicam à Autoridade Tributária e Aduaneira até 31 de janeiro do ano seguinte ao facto tributário, por transmissão eletrónica de dados, as freguesias que preenchem cumulativamente os critérios ali definidos.”*

Significa isso que, pelo menos para certas regiões do país, os titulares do alojamento local apenas saberão se ficam sujeitos a tributação (i.e. se os imóveis que exploram estão no âmbito da incidência objetiva do imposto) *à posteriori*. De realçar ainda que a Lei é omissa quanto à forma de publicidade destes critérios, prevendo apenas a sua comunicação pelas freguesias à AT.

No mesmo sentido, salientamos que a Proposta é igualmente omissa no que toca à data da publicação dos coeficientes, limitando-se a prever no artigo 8.º que *Os coeficientes apurados nos termos dos artigos 6.º e 7.º são publicados anualmente por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças*. Em última análise, desde que publique até à data da liquidação da CEAL, a obrigação parece estar cumprida.

O que não está assegurado é o direito à previsibilidade dos tributos. Com efeito, parece-nos uma clara afronta ao princípio da segurança jurídica decorrente do Estado de Direito ínsito no artigo 2.º da CRP, que o montante de um tributo tão impactante como o que aqui se prevê possa ser determinado após a verificação do facto tributário, em termos, para mais, tão amplos quanto os que se preveem.

## VII- Consignação da Receita

Conforme ensina o Tribunal Constitucional uma contribuição financeira só o é *quando tiver por finalidade angariar receitas destinadas a compensar os inerentes custos ou benefícios presumivelmente gerados ou aproveitados pelos elementos desse grupo (v.os Acórdãos n. 539/2015, 7/2019, 344/2019 e 268/2021, bem como a jurisprudência aí citada)*. É por isso típico assistirmos à consignação de receitas provenientes das contribuições especiais às prestações públicas que provocaram ou de que aproveitaram.

No caso em análise, estabelece o artigo 12.º da Proposta que:

### *Artigo 12.º*

#### **Consignação**

*A receita obtida com a CEAL é consignada ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P., tendo em vista os programas definidos pelo Governo para as áreas da habitação, do arrendamento habitacional e da reabilitação urbana, em articulação com as políticas regionais e locais de habitação.*

Ora, desde logo, podemos concluir que os fins da receita angariada são muito genéricos, destinando-se na verdade a fazer face aos custos das políticas de habitação nacional que, são, em si mesmas, uma responsabilidade e função inerente ao Estado Social em que decidimos viver, como acolhido na CRP. Com efeito, a prossecução de políticas de segurança, educação, saúde e habitação são o que podemos chamar as funções essenciais do Estado<sup>9</sup> e que, como tal, devem ser financiados por todos os contribuintes através dos impostos definidos em função da capacidade contributiva e não por contribuições financeiras lançadas apenas sobre um determinado grupo de contribuintes, delimitado com base em critérios pouco claros.

---

<sup>9</sup> Paz, pão, habitação, saúde e educação foi, aliás, umas das palavras de ordem do 25 de Abril.



Mas olhemos para as atribuições do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I.P.:

**São atribuições do IHRU, I.P.<sup>10</sup>**

- Preparar planos ou outros documentos de natureza estratégica relativos à política nacional de habitação, em especial, o Programa Nacional de Habitação (PNH), bem como os planos anuais e plurianuais de investimentos no setor da habitação e da reabilitação urbana;
- Apoiar o Governo na definição e avaliação da execução da política nacional de habitação e dos programas nos domínios da habitação, do arrendamento habitacional e da **reabilitação urbana e na monitorização do PNH**, através da elaboração do Relatório Anual da Habitação;
- Elaborar ou **apoiar a elaboração de projetos legislativos e regulamentares** nos domínios da habitação, da **reabilitação urbana**, do arrendamento e da **gestão do património habitacional**;
- Dinamizar e participar em ações, a nível nacional e internacional, de análise e de avaliação de intervenções nos domínios da habitação, do arrendamento e da reabilitação urbana;
- Desenvolver ou conceder apoio técnico e financeiro à promoção de ações de divulgação, de formação, de investigação e de apoio técnico nos domínios da habitação, do arrendamento habitacional e da reabilitação urbana, incluindo a **realização de congressos, exposições e publicações**;
- Gerir o **Portal da Habitação**, facultando o acesso público a informação, e desenvolver, atualizar e gerir sistemas de informação, bancos de dados e arquivos documentais, nos domínios da habitação, do arrendamento habitacional e da **reabilitação urbana**;
- Elaborar, **apoiar, acompanhar ou divulgar estudos estatísticos, técnicos e de investigação** destinados a manter atualizado o conhecimento e a propor medidas nos domínios da habitação, do arrendamento, da reabilitação urbana e da gestão do património habitacional;
- Gerir programas específicos que lhe sejam cometidos, nomeadamente nos domínios do apoio à habitação, ao arrendamento urbano, à **gestão habitacional e à reabilitação urbana**;
- Coordenar e preparar as medidas de política financeira do setor e contribuir para o financiamento de programas habitacionais de interesse social, bem como de programas de **apoio à reabilitação urbana, através da concessão de participações, empréstimos e**

---

<sup>10</sup> Disponível em <https://www.ihru.pt/web/guest/atribuicoes1>. Ênfases nossos.

***bonificação de juros;***

- *Atribuir **subsídios e outras formas de apoio e incentivos** nos domínios da habitação, do arrendamento habitacional e da reabilitação urbana;*
- *Conceder **comparticipações e empréstimos, com ou sem bonificação de juros**, destinados ao financiamento de programas e de ações de natureza pública, privada ou cooperativa, designadamente relativos à **aquisição, construção e reabilitação de imóveis e à reabilitação urbana**;*
- *Gerir a concessão pelo Estado de participações e de bonificações de juros de empréstimos, e, quando necessário, prestar garantias, em relação a operações de financiamento de habitação de **interesse social e de reabilitação urbana**;*
- *Contrair empréstimos, internos ou externos, em moeda nacional ou estrangeira, emitir obrigações e realizar outras operações, no domínio dos mercados monetário e financeiro, diretamente relacionadas com a sua atividade;*
- *Celebrar acordos de colaboração e contratos-programa nos domínios da habitação e da reabilitação urbanas;*
- *Participar em sociedades, fundos de investimento imobiliário, consórcios, parcerias públicas e público -privadas e outras formas de associação, bem como assegurar a gestão financeira de fundos, que prossigam fins na sua área de atribuições, designadamente relativos à habitação, ao arrendamento habitacional e à reabilitação urbana;*
- *Acompanhar a execução dos projetos habitacionais e de **reabilitação urbana** por ele financiados ou subsidiados e proceder à certificação legal de projetos e habitações de interesse social, designadamente promovidas em regime de custos controlados;*
- ***Intervir no mercado de solos, como instrumento da política do Governo com vista à regulação da oferta de terrenos urbanizados para a construção de habitação de interesse social**;*
- ***Gerir, conservar e alienar o parque habitacional, equipamentos e solos que constituem o seu património, no cumprimento da política definida para a habitação de interesse social e na perspetiva da sua conservação e autossustentabilidade**;*
- *Ceder a propriedade ou direitos reais menores sobre os prédios e frações autónomas que integram o seu património imobiliário e atribuí-los em arrendamento ou por outra forma legalmente aplicável;*
- *Adquirir, lotear e urbanizar terrenos para promoção de empreendimentos habitacionais de interesse social ou proceder à respetiva transmissão, nomeadamente em propriedade plena*

*ou em direito de superfície;*

- ***Adquirir quaisquer imóveis no âmbito e para efeito de regularização de dívidas de que seja credor e proceder à respetiva alienação ou a outra forma onerosa de cedência;***
- ***Adquirir direitos, arrendar e promover a construção e a reabilitação de imóveis destinados a habitação de interesse social ou para **instalação de equipamentos complementares de utilização coletiva;*****
- ***Gerir imóveis de outras entidades, em representação das mesmas, mediante contrapartida;***
- ***Conceder apoio técnico a autarquias locais e a outras instituições nos domínios da gestão e conservação do parque habitacional e da reabilitação e requalificação urbana, incentivando a reabilitação dos centros urbanos numa perspetiva da sua revitalização social e económica;***
- ***Gerir o Observatório da Habitação, do Arrendamento e da Reabilitação Urbana (OHARU), assegurando a prossecução das competências estabelecidas para o mesmo na Lei n.º 10/2019, de 7 de fevereiro, e na LBH;***
- ***Promover o inventário do património do Estado com aptidão para uso habitacional, em cumprimento do disposto na LBH;***
- ***Acompanhar e fiscalizar o cumprimento da legislação aplicável ao arrendamento habitacional, sem prejuízo das competências próprias, em função das matérias, dos órgãos das regiões autónomas e das autarquias locais e de outras entidades públicas;***
- ***Reportar à entidade pública materialmente competente para agir as situações irregulares ou ilegais que sejam detetadas no exercício das competências referidas na alínea anterior.***

Da análise das atribuições do IHRU comprova-se o que havíamos já antecipado: as receitas geradas pela CEAL serão utilizadas para financiar toda a política de habitação e, não só, toda a política de reabilitação urbana, incluindo o financiamento da inventariação do património do Estado, a fiscalização do arrendamento habitacional; a instalação de equipamentos complementares de utilização coletiva (e.g. jardins, campos de jogos, etc), etc...

Estão em causa políticas genéricas decorrentes do exercício fundamental das obrigações do Estado e que não podem, por essa razão, ser financiado por um pequeno grupo de contribuintes, mas por toda a sociedade.

## VIII- Tutela das legítimas expectativas

Em Portugal, a primeira regulamentação legal específica do Alojamento Local foi introduzida com o Decreto-Lei n.º 39/2008, de 7 de março, tendo posteriormente passado a ser regulado pelo Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto.

Nesta fase inicial, o legislador optou por criar um regime fiscal muito favorável. Com efeito, o objetivo inicialmente foi o de criar incentivos fiscais para acabar com as atividades económicas clandestinas, com importância crescente em particular durante o período de crise económica que se seguiu à falência do banco Lehman Brothers. Para além disso, pretendeu-se ainda criar um ambiente favorável para o investimento em imóveis para este fim, beneficiando o Estado português da alteração da paisagem imobiliária do nosso país, pela reabilitação dos imóveis anteriormente degradados, devolutos, em risco de queda e, não raras vezes, com pouco interesse económico dadas as suas reduzidas dimensões e falta de infraestruturas essenciais à sua utilização como habitação permanente por famílias.

Assim, durante a primeira década de desenvolvimento da atividade de alojamento local, a lei fiscal previa, quer em sede de IRS, quer em sede de IRC a aplicação de um coeficiente de 0.15 e de 0.4 respetivamente no âmbito do regime simplificado.

Quer isso dizer que, a generalidade dos contribuintes<sup>11</sup> apenas pagava IRS sobre 15% dos valores que faturava. Em especial em sede de IRS, em que as taxas são progressivas e determinadas pelo rendimento líquido, a aplicação do coeficiente de 0.15 significava que a taxa aplicável era igualmente baixa<sup>12</sup>.

Em IRC, a tributação era ainda mais baixo, incidindo cerca de 20% (conforme os anos) sobre 4% do rendimento.

Embora o regime não tenha sido formalmente consagrado como um regime de benefício fiscal, é evidente ser essa a sua natureza: os coeficientes acima referidos visam, de uma forma simplificada, presumir a percentagem de custos inerentes a determinadas atividades económicas. Dito de outra forma, o coeficiente corresponde ao que se presume ser a margem de lucro típica de determinado

---

<sup>11</sup> Em sede de IRS o regime simplificado aplica-se a contribuintes com o rendimento bruto de até €200.000, o que já é um valor significativo face aos rendimentos médios dos portugueses.

<sup>12</sup> Dado que o limite de aplicação do regime simplificado de IRS são €200.000, o rendimento tributável máximo seriam €30.000, o que corresponde a taxas na ordem nos 20 / 25%, num imposto cuja taxa pode ultrapassar os 50% para rendimentos líquidos superiores a €80.000.

ramo de atividade.

Ora, é evidente que o legislador não pode ter assumido que a margem de lucro do alojamento local era de apenas 4%. Havia pois, um objetivo claro de promover o sector.

E, de facto, a aplicação de um regime fiscal tão favorável tornou o setor muito atraente, permitindo compensar os elevadíssimos investimentos que implicava, designadamente com a aquisição e recuperação integral dos imóveis.

O resultado desta politica fiscal foi impactante e pode ser facilmente testemunhado, em particular nos centros históricos de diversas cidades do país, os quais foram integralmente reabilitados pelos privados, o que, por sua vez, impulsionou, mais ainda, o sector do turismo, que sabemos ser dos mais importantes da economia nacional atual.

A partir de 2017, altura em que os centros históricos das principais cidades já se encontrava fundamentalmente recuperado (faltando apenas a reabilitação do património do Estado) e a atividade turística fulgurante, o legislador começou a inverter abruptamente o sentido da sua política fiscal:

- Com o Orçamento do Estado para 2017 foram introduzidas as seguintes alterações em matéria fiscal:
  - Agravamento da tributação em sede de IRS: alteração do coeficiente aplicável à tributação dos rendimentos provenientes de atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, passando a ser aplicável o coeficiente de 0,35, cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 31º do Código do IRS (antes aplicava-se o coeficiente de 0,15);
  - Agravamento na tributação em sede de IRC: a matéria coletável relevante para efeitos da aplicação do regime simplificado em sede de IRC passa a obter-se através da aplicação do coeficiente de 0,35 dos rendimentos de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, cfr. alínea g) do número 1 do artigo 86º-B do Código do IRC (antes aplicava-se o coeficiente 0,04).

Com o Orçamento do Estado para 2018 foram introduzidas as seguintes alterações em matéria fiscal:

- Introdução da limitação à dedução do rendimento conforme previsto através da aplicação

dos coeficientes previstos no n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS: a dedução ao rendimento decorrentes da aplicação dos referidos coeficientes (no caso, 0,35, o que corresponde a um dedução de 65%) fica condicionada à verificação de despesas e encargos efetivamente suportados, acrescendo ao rendimento tributável apurado nos termos dos números anteriores a diferença positiva entre 15% dos rendimentos brutos das prestações de serviços e o somatório de 4% do valor patrimonial tributável (VPT) dos imóveis afetos ao alojamento local.

Em 21 de outubro de 2018 entraram em vigor as seguintes alterações ao regime jurídico da exploração dos estabelecimentos de alojamento local, introduzidas pela Lei n.º 62/2018, de 22 de agosto:

- Introdução de norma que permite aos municípios a definição de áreas de contenção, por freguesia, para instalação de novo alojamento local, com o intuito de preservar a realidade social de bairros e lugares (imposição de limites relativos ao número de estabelecimentos de alojamento local, definidos em função do número de imóveis disponíveis para habitação).
- Possibilidade de os municípios poderem, por deliberação da assembleia municipal, e sob proposta da câmara municipal, suspender a autorização de novos registos em áreas especificamente delimitadas, por um período máximo de um ano, até à entrada em vigor do regulamento municipal de prove a existência de uma área de contenção.

Com o Orçamento do Estado para 2019 foram introduzidas as seguintes alterações em matéria fiscal:

- Introdução da obrigatoriedade de o titular da exploração de alojamento local celebrar e manter válido um seguro de responsabilidade civil extracontratual que garanta os danos patrimoniais e não patrimoniais causados a hóspedes e a terceiros, decorrentes do exercício da atividade de prestação de serviços de alojamento. A falta de seguros válidos é fundamento de cancelamento do registo.

Com o Orçamento do Estado para 2020 foram introduzidas as seguintes alterações em matéria fiscal:

- Agravamento da tributação em sede de IRS: para os rendimentos de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, localizados em área de contenção, passa a ser aplicado o coeficiente de 0,50, cfr. alínea h), do número 1 do artigo 31º do Código do IRS (antes aplicava-se o coeficiente de 0,35, já agravado em 2017; inicialmente o coeficiente aplicável a este tipo de rendimentos era de

0,15).

- Alocação da parte proporcional da coleta do IRS que corresponder ao agravamento do coeficiente para determinação do rendimento tributável aplicável aos rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local localizados em área de contenção, à receita do Instituto de Habitação e da Reabilitação Urbana, I.P. (IHRU, I.P.).
- Agravamento na tributação em sede de IRC: a matéria coletável relevante para efeitos da aplicação do regime simplificado em sede de IRC passa a obter-se através da aplicação do coeficiente de 0,50 dos rendimentos de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, localizados em área de contenção, cfr. alínea g) do número 1 do artigo 86º-B do Código do IRC (antes aplicava-se o coeficiente 0,04).

Com o Orçamento do Estado para 2023 foram introduzidas as seguintes alterações em matéria fiscal:

- Introdução da possibilidade de prorrogação do prazo de suspensão da autorização de novos registos em áreas especificamente delimitadas (áreas de contenção) até 31 de dezembro de 2023 (ainda que ultrapassado o prazo máximo de 1 ano).
- Introdução da possibilidade de os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, poderem definir uma majoração da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios ou partes de prédio localizadas em zonas de pressão urbanística que, no caso dos imóveis afetos a alojamento local, a majoração poderá ir até aos 100%.

Ora, este enorme aumento de impostos e de outros encargos obrigatórios é agora “rematado” com a criação da CEAL, a qual como demonstramos acima, poderá determinar o encerramento de diversos estabelecimentos de alojamento local, os quais não poderão correr o risco de vir a ter de pagar mais CEAL do que o lucro líquido auferido.

Entendemos, também por essa razão que, neste contexto, a imposição de um tributo tão gravoso com a CEAL poderá ser inconstitucional por violação do princípio da segurança jurídica, ínsito no artigo 2.º da CRP.

Recordemos, neste conspecto, a jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre o princípio da segurança jurídica e tutela das legítimas expectativas, tipicamente analisado a propósito da retrospetividade de normas fiscais.



Explica o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 128/2009 que:

*“De acordo com esta jurisprudência sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:*

- a) a afectação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda*
- b) quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição).*

*Os dois critérios enunciados (e que são igualmente expressos noutra jurisprudência do Tribunal) são, no fundo, reconduzíveis a quatro diferentes requisitos ou “testes”. Para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da «confiança» é necessário, em primeiro lugar, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do «comportamento» estadual; por último, é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.*

*Este princípio postula, pois, uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na estabilidade da ordem jurídica e na constância da actuação do Estado. Todavia, a confiança, aqui, não é uma confiança qualquer: se ela não reunir os quatro requisitos que acima ficaram formulados a Constituição não lhe atribui protecção.”*

Conforme podemos aferir do contexto histórico acima exposto, no caso em apreço, o legislador criou um quadro legal e fiscal muito atrativo como forma de conduzir os contribuintes ao desenvolvimento desta atividade e à reabilitação urbana, em especial dos principais centros urbanos.

À época, a atividade foi muito propagandeada assim como o seu interessante regime fiscal. Feitos os devidos estudos económicos, múltiplos contribuintes decidiram investir fortemente no sector, não raras vezes contraindo crédito para a aquisição de imóveis e sua recuperação. Ou seja, os

cidadãos fizeram planos de vida com base no pressuposto que, sendo o interesse público a recuperação do parque imobiliário e tendo sido criado pelo legislador todo um quadro legal propício ao desenvolvimento da atividade, que o mesmo se manteria com relativa estabilidade.

E saliente-se que não se pretende invocar a existência de legítimas expectativas na imutabilidade do quadro legal e tributário aplicável à atividade (embora fosse desejável que o regime fiscal não se tivesse agravado tanto num período tão curto): o que está em causa é a imposição de uma alegada contribuição financeira que representa um verdadeiro obstáculo ao exercício de uma atividade económica, poucos anos após a aplicação de um regime legal e fiscal de benefício. A situação é especialmente danosa quando, como já expusemos, grande parte dos imóveis afetos ao alojamento não são adequados à habitação, pelas suas próprias características. A consequência da medida em causa será a de retirar o valor económico dos imóveis afetados, o que provocará uma enorme desvalorização dos mesmos, pondo em causa os valores neles investidos.

Ora, conforme também já se demonstrou acima, a imposição desta taxa não é, verdadeiramente, fundamentada na proteção do interesse público de garantia do direito à habitação dado que:

- a) O Governo não demonstra que exista alguma correlação entre o Alojamento Local e a crise de habitação, i.e. não é estabelecida uma correlação entre a medida e algum interesse público a salvaguardar. Não é, portanto, demonstrada a necessidade de implementar a referida contribuição;
- b) O montante potencial da contribuição é absolutamente desproporcional com os possíveis custos diretamente imputáveis ao alojamento local enquanto grupo. Na verdade, decorre da análise efetuada que os valores arrecadados não visam cobrir nenhum custo específico, mas apenas contribuir para o financiamento das políticas públicas de reabilitação urbana e de habitação;
- c) Na generalidade dos casos, os imóveis alocados ao alojamento local nas áreas de grande pressão urbanística não são adequados à habitação de famílias, pelo que a medida não é adequada a resolver a crise de habitação – a disponibilização destes imóveis não vai contribuir para suprir as necessidades da habitação permanente, mas apenas para votar os imóveis, a médio prazo, novamente, à desocupação e (novo) aumento de prédios devolutos;
- d) Mais de 70% dos imóveis afetos ao alojamento local estão fora dos grandes centros urbanos e são casas, em regra, utilizadas para férias dos seus proprietários, pelo que apenas 30% dos imóveis afetos ao alojamento local poderiam eventualmente contribuir para a resolução da habitação. Ora, seriam 30% dos 2% dos fogos habitacionais potencialmente afetos à habitação, pelo que em nada contribui, em termos práticos para a resolução de um

problema que não foi tão-pouco causado pela atividade do alojamento local.

Concluimos assim que a imposição da CEAL, nos termos propostos, consubstancia uma afronta ao princípio da segurança jurídica insito no artigo 2.º da CRP, pondo em causa as legítimas expectativas depositadas pelos contribuintes nas políticas de incentivo implementadas pelo Estado Português, de forma desnecessária, desproporcional e desadequada à proteção do direito à habitação.

### **IX- Responsabilidade subsidiária**

No que respeita à incidência subjetiva, importa dar nota que se encontra previsto na Proposta a responsabilidade subsidiária dos proprietários de imóveis arrendados para exploração do Alojamento Local em caso de não pagamento da nova contribuição pelo seu devedor originário.

Dispõe o artigo 23.º da LGT que a responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se pela reversão do processo de execução fiscal e que esta depende de fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal.

Ora, a responsabilidade tributária subsidiária pressupõe sempre algum grau de culpa por parte do responsável tributário, seja porque não efetuou uma retenção na fonte que seria devida quer seja porque teve alguma intervenção na não arrecadação do tributo devido.

Na obrigação prevista, imputada ao senhorio, não tem de se verificar qualquer grau de culpa, ainda que presumida.

O que temos na Proposta apresentada é a dispensa de total e qualquer responsabilidade por parte do proprietário na cobrança da contribuição por parte do inquilino que tem a exploração do alojamento local.

O senhorio que não tem como saber se o inquilino procedeu ou não ao pagamento devido ou tem ou não de proceder a esse pagamento, assume um ónus e uma responsabilidade que compete ao Estado.

Por outro lado, como vimos, a contribuição financeira tem como pressuposto um nexo de bilateralidade (genérica) que não tem qualquer acolhimento na cobrança da mesma ao proprietário do imóvel que apenas tem uma posição contratual de senhorio num contrato de arrendamento.

Fica assim em causa a aplicação dos princípios da capacidade contributiva por parte do proprietário, da adequação e proporcionalidade e total ausência de nexo de causalidade entre o tributo devido e a responsabilidade pelo pagamento do mesmo.

No limite, podemos estar perante uma situação de imposto-sanção aplicável aos senhorios para obrigar a afetar o imóvel a arrendamento de longa duração, numa clara e desproporcional violação do direito fundamental à propriedade privada consagrado no artigo 62.º da CRP

### **X- Agravamento do IMI – alteração do coeficiente de VETUSTEZ**

Estabelece a proposta de lei, enquanto alteração ao artigo 44.º do Código do IMI que se refere à determinação do coeficiente de vetustez para efeitos da liquidação do imposto, *“Para efeitos da liquidação, o coeficiente de vetustez dos prédios que constituam, total ou parcialmente, estabelecimentos de alojamento local na aceção do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 128/2014, de 29 de agosto, na sua redação atual, é sempre 1.”*

O IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis que, por sua vez é determinado através de uma fórmula prevista no artigo 38.º do Código do IMI. Esta fórmula resulta da aplicação de diversos fatores entre os quais o coeficiente de vetustez.

O coeficiente de vetustez pretende fazer refletir a desvalorização do valor dos imóveis em função da sua deterioração pelo tempo. Prevê assim o n.º 1 do referido artigo 44.º do Código do IMI que este coeficiente *“é função do número inteiro de anos decorridos desde a data de emissão da licença de utilização, quando exista, ou da data de conclusão das obras de edificação (...)”*.

A proposta de lei propõe que se determine que o coeficiente de vetustez aplicado aos imóveis afetos a alojamento local seja sempre o coeficiente máximo como se se tratassem sempre de imóveis novos. Ora, como refere J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas<sup>13</sup> *“os coeficientes aqui previstos têm em vista diferenciar o valor fiscal dos prédios urbanos em função da sua idade”* e, ainda José maria Fernandes Pires<sup>14</sup>, a passagem do tempo degrada o valor dos imóveis, mesmo nos casos em que os valores de mercado estão em crescimento.

---

<sup>13</sup> J. Silvério Mateus, L. Corvelo de Freitas, Os impostos sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo, Anotado e Comentado, Engifisco, 2005, pp.213

<sup>14</sup> José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2010, p. 94.

O que se pretende com a referida proposta de lei é a consideração de todo e qualquer imóvel que esteja afeto ao alojamento local passe a ser considerado como imóvel novo, independentemente da respetiva antiguidade e degradação da passagem do tempo.

A aplicação do coeficiente 1 a estes imóveis valoriza os mesmos de forma não adequada ou proporcional ao real estado de conservação dos mesmos, resultante no incremento do valor do IMI a pagar pelo seu proprietário, mesmo em situações em que não é o proprietário o titular da licença de Alojamento Local.

Esta proposta de lei, colide com o princípio da igualdade constitucionalmente consagrado, bem como com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que trata de forma desigual prédios com antiguidades iguais e penaliza o contribuinte em função do exercício de uma atividade económica em particular, da qual se pode inclusivamente retirar menos rendimento de que o exercício de qualquer outra atividade económica (p.ex. outras formas de arrendamento mensal) em imóvel que não terá esta penalização na forma como será avaliado para efeitos de liquidação do IMI.

Decorre do princípio da igualdade estatuído no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e, em concreto no que ao sistema fiscal diz respeito, nos artigos 103 e 104.º da CRP, que se trate por igual as situações substancialmente iguais e que às situações desiguais se dê um tratamento desigual, mas proporcional.

Como refere o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão 0716/02, “o princípio da igualdade não impõe a absoluta uniformidade de regimes jurídicos para todos os cidadãos, qualquer que seja a situação em que se encontrem, permitindo e até impondo, em nome desse mesmo princípio, diversidade de regimes justificados pela diferença de situações”.

Importará assim aferir se, ao introduzir uma discriminação negativa dos imóveis afetos ao alojamento local, o legislador está a respeitar a premissa de que em situações diferentes deve ter-se em consideração essa diferença. Ou seja, no caso em concreto, se os imóveis por se encontrarem afetos ao alojamento local devem ser objeto de uma discriminação negativa de valorização do respetivo valor patrimonial tributário que serve de base à liquidação do IMI. Estarão estes imóveis numa situação diferente dos demais imóveis com antiguidades iguais?

Terá essa discriminação na sua génese um fundamento racional e plausível para a diferenciação de

tratamento? Como refere Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro<sup>15</sup>, *“para que não haja violação do princípio da igualdade, a desigualdade de tratamento tem de ser valorada como compatível com os critérios materiais de justiça objetivamente inferíveis do ordenamento. A igualdade não garante por si só a justiça, mas é uma sua componente essencial, pois este valor supremo é lesado quando o poder público trata o que é igual de modo diferente e o que é diferente de modo igual (...) Trata-se de ajuizar se a medida da diferença se contém, quantitativa e qualitativamente, ainda dentro de limites razoáveis e proporcionados”*.

Ou ainda como refere o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 495/2022 *“Na verdade, e como é sabido, o juízo quanto à violação do princípio da igualdade depende da conclusão pelo tratamento diferenciado de duas figuras similares, quando a importância das semelhanças existentes tenha «um peso tal, que mereçam ser tidas em consideração, para inspirar uma decisão que responda ao espírito da igualdade»”*.

Com efeito, esta segunda vertente, de tratamento desigual na medida da sua desigualdade impõe um juízo de comparação que torna a sua aplicação mais complexa, na medida em que a relação de igualdade exige um juízo de comparação e escolha de critérios para concretizar essa comparação e respetivo resultado daí decorrente. Ou seja, e como diz Sergio Vasques<sup>16</sup>, *“o problema central ao princípio da igualdade está na escolha e justificação do critério distintivo ou tertium comparationis que há-de servir de base à comparação das pessoas ou situações a tratar pela lei”*

Durante muito tempo, como corolário deste princípio e atenta esta necessidade de comparação de situações diferentes, a doutrina considerou o lema da proibição do arbítrio. Contudo, na medida em que deste lema resultou uma pretensa legitimidade por parte do legislador em adequar a justificação da diferenciação na aplicação dos tributos a objetivos extrafiscais, houve uma evolução no entendimento da doutrina no sentido de rejeitar a necessidade de afastar meramente as situações absolutamente arbitrárias, para passar a conceber o princípio da igualdade como uma expressão de justiça material *“exigindo coerência na sua concretização ao longo do sistema e reivindicando um controlo mais severo para as derrogações à igualdade impostos pela extrafiscalidade”*<sup>17</sup>.

Recordemos então os motivos subjacentes ao Pacote Mais: promover e incentivar o arrendamento

---

<sup>15</sup> Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro, Presidente do Tribunal Constitucional (2013), O papel dos princípios constitucionais estruturantes na tutela dos direitos económico-sociais em tempos de crise: a jurisprudência recente do Tribunal Constitucional Português, 2013

<sup>16</sup> Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pp 248.

<sup>17</sup> Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pp 249

de longa duração em detrimento do alojamento local, como forma de resolver a crise da habitação através (entre outras medidas não fiscais) da aprovação de várias medidas fiscais de promoção e apoio ao arrendamento.

Atento o supra exposto, importa saber se o alojamento local tem um peso real no problema da habitação e se essa medida é proporcional à correspondente derrogação da igualdade.

Ora, como já indicado, não existem quaisquer evidências, nem tão pouco estudos demonstrativos (nem dados concretos apresentados pelo legislador que parece ser conduzido apenas por vontade política), que o sector do alojamento local é de facto responsável pela diminuição de habitações disponíveis no mercado de arrendamento de longa duração ou sequer da subida de preços do mercado imobiliário.

Pelo contrário, a informação pública disponível aponta para o facto de o referido sector representar uma percentagem muito reduzida 2% do total de fogos habitacionais potencialmente disponíveis para arrendamento em Portugal.

Acresce que, sem prejuízo dessa muito reduzida percentagem, ainda que deixem de o ser, tendo em consideração que dentro desses 2%, 70% dos registos de alojamento local estão localizados fora dos centros urbanos e são casas de férias de proprietários que as rentabilizam nos períodos que não as ocupam, não serão imóveis que sejam elegíveis a ajudar a resolver a habitação – desde logo pelo reduzido número, face ao todo, mas também porque não estarão disponíveis para esse efeito.

Por outro lado, nas chamadas zonas de contenção, os imóveis em causa são imóveis com áreas muito diminutas de 30 a 40 m<sup>2</sup> que naturalmente não poderão ser ocupadas por famílias de forma condigna. Serão imóveis que, por ausência de rendimento do respetivo proprietário, muito provavelmente voltarão a ser condenadas ao abandono, situação aliás em que estavam antes de ser introduzido o modelo de alojamento local.

Decorre assim da realidade económica e social em causa que os objetivos extrafiscais que se pretendem prosseguir – de suprir carências de habitação a longo prazo – não são cumpridos e fogem ao cumprimento do racional de um controlo de proporcionalidade que deveria ser respeitado.

Esse controlo deve passar pela resposta às seguintes questões, como refere Sérgio Vasques<sup>18</sup>:

*“a) se a lesão que o legislador impõe à igualdade tributária quando faz uso de agravamentos e*

---

<sup>18</sup> Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pp 251



*desagravamentos extrafiscais se mostra necessária à prossecução do objetivo extrafiscal em causa, não se dispondo de alternativa menos lesiva para o efeito; b) se ela se mostra adequada à prossecução do objetivo em causa, encontrando-se com ele numa relação de meio-fim; e c) se essa lesão se mostra proporcionada, em sentido estrito, aos ganhos extrafiscais que com ela se obtenham”.*

Na medida em que, salvo melhor opinião, a resposta a estas questões é negativa, estamos perante uma clara violação do princípio da igualdade, na medida em que as medidas a adotar não são proporcionais aos objetivos propostos.

Ora, como refere o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 416/2023, o princípio da igualdade, da proporcionalidade e capacidade contributiva são “valores que, merecedores de um reconhecimento indubitável e de uma proteção acrescida, são erigidos à categoria de bens jurídicos fundamentais, constituindo-se em cânones orientadores que devem enformar todos os atos dos poderes públicos, principalmente os que encerrarem conteúdo decisório.”.

## **XI- CONCLUSÕES**

- A. Da análise do preâmbulo da proposta de lei resulta que a atual crise da habitação resulta da conjugação de diversos fatores, entre os quais, a total ausência de políticas públicas de habitação dirigidas à população local nos últimos quarenta anos e bem assim a falta de reabilitação e colocação no mercado do património imobiliário público existente;
- B. Para além dos fatores estruturais, a proposta identifica igualmente fatores conjunturais relacionados com a guerra na Ucrânia e a inflação.
- C. O Alojamento Local não é identificado no preâmbulo ou em qualquer outra parte da proposta de lei como um dos principais fatores causadores da crise de habitação. Na verdade, a “culpabilização” do Alojamento Local decorre apenas do discurso político adotado pelo Governo no anúncio das medidas.
- D. Desta forma, podemos afirmar que a proposta de lei não apresenta quaisquer dados que permitam legitimar a “seleção” deste setor de atividade como causadores de alguma prestação pública específica, com custos acrescidos para o erário público, de que o setor seja de alguma forma especial causador e beneficiário.

- E. Não só a proposta de lei não demonstra a verificação dos pressupostos de lançamento de uma contribuição especial (atribuindo, como já referimos, a causa do problema a outros fatores), como a análise dos factos demonstra que, efetivamente, tais pressupostos não se verificam porquanto (i) os imóveis alugados ao Alojamento Local representam apenas 6% do total dos fogos habitacionais; (ii) 70% desses imóveis localizam-se fora dos centros urbanos; (iii) boa parte dos imóveis afetos ao Alojamento Local são parcialmente utilizados pelos seus proprietários (i.e. mesmo que se impossibilite o exercício da atividade de alojamento local, não é provável que ingressem no mercado de arrendamento) e (iv) nos principais centros urbanos – onde a pressão urbanística é mais sentida – a generalidade dos imóveis em Alojamento Local localizam-se no centro histórico, têm áreas diminutas e infra-estruturas e acessos incompatíveis com o uso como habitação permanente de famílias (pelo que, também estes imóveis não resolverão o problema da habitação).
- F. Do mesmo modo, pelos mesmos motivos, a proposta de lei no que se refere à alteração do artigo 44.º do Código do IMI, não respeita o critério da proporcionalidade subjacente ao princípio da igualdade constitucionalmente consagrado, na medida em que impõe agravamentos à valorização dos imóveis afetos ao alojamento local, e conseqüentemente à respetiva liquidação do IMI, sem ter por base critérios adequados ou demonstrar a efetiva necessidade e proporcionalidade da medida apresentada.
- G. Concluímos também que a CEAL não obedece aos critérios já definidos pelo Tribunal Constitucional inúmeras vezes e sintetizado na seguinte afirmação: *As contribuições distinguem-se especialmente das taxas porque não se dirigem à compensação de prestações efetivamente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, mas à compensação de prestações que apenas presumivelmente são provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica*
- H. Com efeito, a verdade é que não se verifica esta relação causal entre o alojamento local e o problema da habitação, nem se identificam prestações públicas na política de habitação de apresentem qualquer relação especial com os efeitos do alojamento local.
- I. Pelo contrário, a CEAL destina-se a financiar o IHRU que é uma entidade pública, existente há vários anos com o objetivo de implementar políticas de habitação e de **recuperação do património do Estado** em termos amplos, a qual era até agora financiada pelo Orçamento Geral do Estado, i.e. através de impostos cobrados em função da capacidade contributiva dos cidadãos.

- J. Ou seja, a imposição da CEAL destina-se a financiar o desenvolvimento de uma das funções primordiais do Estado Social, i.e. a garantia de acesso a habitação condigna, e bem assim, a financiar a reabilitação do património público que, durante décadas e devido à negligência de sucessivos governos, foi abandonado ao ponto de se encontrar fortemente deteriorado (para além de não estar sequer inventariado).
- K. Não se encontram desta forma reunidos os pressupostos (existência de uma prestação pública presumivelmente provocada e aproveitada pelo grupo) e as finalidades das contribuições financeiras (financiamento de tais prestações públicas), pelo que a imposição de uma tributação sectária como a que se propõe não pode deixar de ser tida como inadmissível por violadora do princípio da igualdade.
- L. Acresce ainda que, a forma como a contribuição foi em si mesma modelada sempre seria inconstitucional (ainda que existisse uma prestação provocada presumivelmente imputável ao setor) por diversas razões mais detalhadamente analisadas acima:
  - a. A CEAL incide apenas sobre “apartamentos” sem fundamentar em que medida é que, por exemplo, o exercício de alojamento local em moradias terá um impacto distinto (violação do princípio da igualdade na incidência do tributo);
  - b. A CEAL incide sobre todos os apartamentos com licença de alojamento local válida, independentemente de ter sido essa a sua efetiva utilização principal (revelando uma restrição desadequada e desnecessária dos direitos dos seus proprietários);
  - c. A fórmula de cálculo da contribuição baseia-se em presunções de rendimento que não apresentam qualquer conexão com o montante da prestação pública presumida, assemelhando-se a um imposto sobre o rendimento calculado sobre um rendimento bruto presumido de carácter confiscatório.
  - d. A própria presunção do rendimento é realizada com base em valores médios nacionais o que poderá ser altamente penalizador para os detentores de imóveis com maiores áreas e que, por isso, apresentem menor rendimento por m<sup>2</sup>. Saliente-se que, para efeitos do problema da habitação, releva mais o número de quartos do que as respetivas áreas. Assim, a formula de calculo não é suscetível de repartir o encargo adicional da prestação pública presumivelmente provocada de forma equitativa pelo grupo que foi identificado como seu causador, violando, também por isso, o principio na igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP na verdade do princípio da equivalência.

- e. Ao determinar o coeficiente de pressão urbanística com base nas oscilações verificadas nos últimos 8 anos, o legislador está a projetar dos atuais operadores do alojamento local uma acréscimo de custos que estes não provocaram;
- M. Cabe realçar em a imposição de uma contribuição financeira tão impactante – e que conduzirá certamente à forte contração do setor (o que é aliás o objetivo revelado pelo Governo) – consubstancia uma violação grosseira do princípio da Segurança Jurídica insito no artigo 2.º da CRP. Não é aceitável que o Governo adote uma política de manifesto incentivo fiscal ao setor durante o período em que se mostrava fundamental a recuperação do património imobiliário do centro histórico das principais cidades e que, quando esses investimentos foram realizados mas ainda não amortizados pelo operadores económicos, decida alterar totalmente a orientação política, subindo sucessivamente os impostos aplicáveis ao setor, impondo várias regras especiais e, por fim, uma contribuição financeira verdadeiramente confiscatória.
- N. Por fim, há ainda que referir que o disposto no artigo 2.º n.º 2 é igualmente inconstitucional, violando de forma desproporcional o direito à propriedade privada consagrado no artigo 62.º da CRP e bem assim o já referido princípio da igualdade. Com efeito, ao consagrar a responsabilidade subsidiária do senhorio por um facto de terceiro (não pagamento da renda pelo seu inquilino) sem que se estabeleça qualquer nexo de causalidade adequada entre a celebração de um contrato de arrendamento e o incumprimento pelo inquilino do pagamento do tributo é uma medida desproporcional e não fundamentada que visa unicamente assegurar a arrecadação de receita tributária. Sobre este aspeto é importante realçar ainda que, por natureza, a CEAL não incide sobre o imóvel mas sobre a atividade desenvolvida pelo titular da licença que alegadamente provoca custos acrescidos ao ente público. A CEAL não incide igualmente sobre o senhorio, uma vez que este apenas é responsabilizado subsidiariamente, o que significa que o legislador considera que o senhorio não deve ser incluído no *grupo* causador da prestação pública.
- O. Ademais, estando em causa uma responsabilidade subsidiária, as situações em que o senhorio possa ser responsabilizado são situações de insolvência do inquilino, situações essas em que o senhorio será, com elevada probabilidade credor do mesmo.
- P. Ainda de notar que o legislador não prevê qualquer norma transitória que ressalve contratos de arrendamento em vigor, o que torna a medida especialmente desproporcional na medida em que o Senhorio já não tem possibilidade de impor cláusulas contratuais que lhe

assegurem o pagamento da contribuição pelo inquilino (por exemplo, a exigência de uma garantia).

Face ao supra exposto, entendemos que a CEAL se encontra estruturalmente ferida de inconstitucionalidade desde a sua génese.

\*\*\*

Abreu Advogados

Mariana Gouveia de Oliveira

[Mariana.oliveira@abreuadvogados.com](mailto:Mariana.oliveira@abreuadvogados.com)

Joana Maldonado Reis

[joana.m.reis@abreuadvogados.com](mailto:joana.m.reis@abreuadvogados.com)