

M

MESTRADO
Solicitadoria

O imposto pessoal sobre o património:
a (in)constitucionalidade do AIMI?

Joana Raquel Costa Magalhães

04/2022

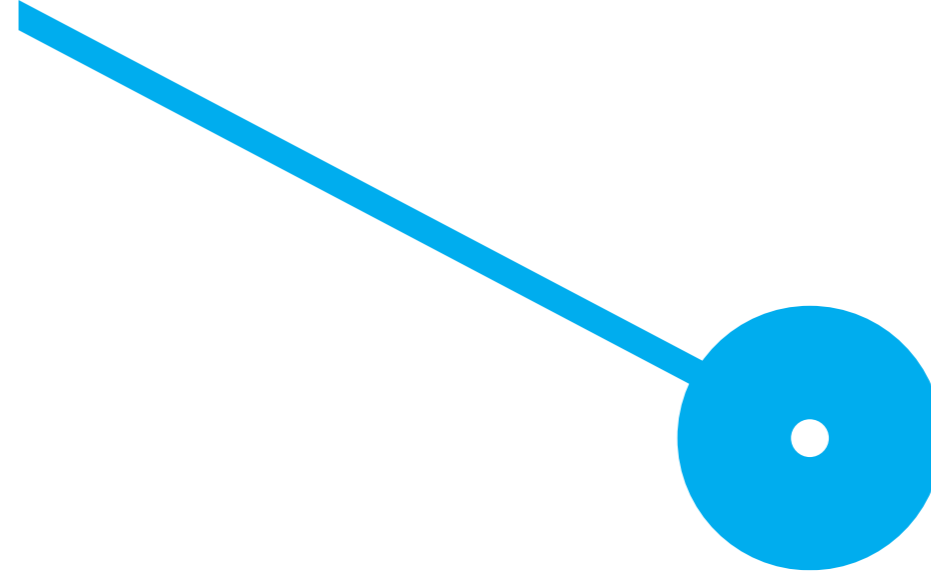
Joana Raquel Costa Magalhães. O imposto pessoal sobre o património:
a (in)constitucionalidade do AIMI?

M

MESTRADO
Solicitadoria

O imposto pessoal sobre o
património:
a (in)constitucionalidade do AIMI?
Joana Raquel Costa Magalhães

04/2022





O imposto pessoal sobre o património: a (in)constitucionalidade do AIMI?

Joana Raquel Costa Magalhães

Orientadora: Patrícia Anjos Azevedo

Para os meus pais e irmão, com Afeto,
Consideração e Admiração.

Para a Professora Doutora Patrícia Anjos Azevedo,
com Amizade e Respeito.

*“A mente que se abre a uma nova ideia
jamais voltará ao seu tamanho original”.*
(Albert Einstein)

Agradecimentos

O presente projeto avançado contou com o auxílio e incentivos imprescindíveis, aos quais estarei eternamente grata.

Principiando pela minha família, dirijo um especial agradecimento aos meus pais e irmão, pelo apoio incondicional, incentivo e compreensão demonstrados.

À ESTG, na pessoa da Professora Doutora Dorabela Gamboa, que me facultou todos os meios para desenvolver este contributo, assim como todo o corpo docente, que me proveu uma variedade de conhecimentos úteis, sem os quais, eu não teria aqui chegado.

À Professora Doutora Patrícia Anjos Azevedo, o meu desmedido agradecimento, pela sua orientação, disponibilidade, estímulo, encorajamento incessáveis e confiança depositada em mim. Obrigada por estar sempre presente!

Por fim, mas não menos importante, gostaria de agradecer a todos os meus colegas, sem exceções, pois todos eles, de formas diferentes e únicas, contribuíram para a concretização deste projeto.

Obrigada!

Resumo

Com a redação do presente contributo almejamos abordar alguns temas com relevância no âmbito do Direito Fiscal, especificamente, o imposto pessoal sobre o património e a problemática quanto à sua constitucionalidade.

Principiamos por apresentar um breve enquadramento histórico e, ainda, uma breve análise aos fundamentos – financeiros, históricos, axiológicos, constitucionais e económicos - que presidiram à criação do AIMI.

Posteriormente, procedemos a uma análise do regime jurídico do AIMI procurando dissecar as normas legais que o constituem, avançando algumas respostas relativamente a questões controvertidas e/ ou lacunosas.

Após isso, direcionamos a nossa atenção para a problemática sobre a própria natureza do AIMI, quanto ao seu carácter de adicional, procurando atribuir uma identidade própria a este tributo.

Seguidamente iremos abordar as posições doutrinárias antagónicas relativas à tributação pessoal do património.

Um outro ponto a tratar será a questão quanto à sua constitucionalidade à luz das finalidades do sistema fiscal português, pela ofensa de determinados princípios constitucionais a que o Direito Fiscal está sujeito. Numa abordagem mais prática, analisamos algumas situações práticas mediante recurso à jurisprudência, para compreender as reivindicações apresentadas pelos contribuintes sujeitos passivos de AIMI.

Por fim, apresentamos conclusões e algumas soluções que, a nosso ver, parecem ser as mais adequadas para a tributação deste tributo pessoal sobre o património.

Palavras - Chave

- AIMI;
- Capacidade contributiva;
- Imposto pessoal;
- Inconstitucionalidade;
- Património.

Abstract

With the writing of this contribution, we aim to address some relevant issues in the scope of Tax Law, specifically, the personal wealth tax and the problem regarding its constitutionality.

We begin by presenting a brief historical background and a brief analysis of the foundations - financial, historical, axiological, constitutional and economic - that presided over the creation of the AIMI.

Subsequently, we will proceed to an analysis of the AIMI legal regime, trying to dissect the legal norms that constitute it, putting forward some answers regarding controversial and/or lacunae issues.

After that, we direct our attention to the problematic about the very nature of the AIMI, as to its additional character, trying to attribute an identity of its own to this tax.

In the following we will address the conflicting doctrinal positions regarding personal property taxation.

Another point to be addressed will be the question as to its constitutionality considering the purposes of the Portuguese tax system, for offending certain constitutional principles to which tax law is subject. In a more practical approach, we will analyse some practical situations by resorting to case law, to understand the claims presented by taxpayers subject to AIMI.

Finally, we present conclusions and some solutions that, in our opinion, seem to be the most appropriate for the taxation of this personal wealth tax.

Key Words

- AIMI;
- Contributive capacity;
- Personal tax;
- Unconstitutionality;
- Assets.

Siglas e Abreviaturas

A

AIMI» Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

Art.º(s)» Artigo (s)

AT» Autoridade Tributária e Aduaneira

AR» Assembleia da República

C

CAAD» Centro de Arbitragem Administrativa

CC» Código Civil

Cfr.» Conferir/Conforme/Confrontar

CIMI» Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRC» Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS» Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT» Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP» Constituição da República Portuguesa

D

DL» Decreto-Lei

DSIMI» Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis

E

EBF» Estatuto dos Benefícios Fiscais

Ed.» Edição

Ex vi» Por força

I

IMI» Imposto Municipal sobre Imóveis

IPSS's» Instituições Particulares de Solidariedade Social

IRC» Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS» Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS» Imposto do Selo

ISPUEVP» Imposto do Selo Sobre os Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial

L

LGT» Lei Geral Tributária

LOE» Lei do Orçamento do Estado

N

N.º(s) » Número (s)

NIF» Número de Identificação Fiscal

P

P.» Página

Pp.» Páginas

R

RJUE» Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação

S

ss.» seguintes

STA» Supremo Tribunal Administrativo

T

TAF» Tribunal Administrativo e Fiscal

TC» Tribunal Constitucional

TCAN» Tribunal Central Administrativo Norte

TGIS» Tabela Geral do Imposto do Selo

V

Vol. » Volume

VPT» Valor Patrimonial Tributário

Índice

1.	Introdução.....	11
2.	Enquadramento histórico.....	13
3.	O adicional ao IMI.....	19
3.1	Classificação do AIMI.....	19
3.2	Incidência tributária.....	21
3.2.1	Incidência subjetiva.....	21
3.2.1.1	Forma jurídica dos titulares dos prédios.....	22
3.2.1.2	Não sujeição.....	24
3.2.2	Incidência real.....	26
3.3	Valor Tributável e Taxas Aplicáveis.....	29
3.3.1	Pessoas singulares.....	32
3.3.1.1	No caso dos sujeitos passivos casados ou em união de facto.....	33
3.3.2	Heranças indivisas.....	40
3.3.3	Pessoas coletivas e entidades equiparadas.....	45
3.3.3.1	No caso de prédios detidos por pessoas coletivas ou entidades equiparadas afetos a uso pessoal dos seus titulares.....	45
3.3.3.2	No caso de residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal mais favorável.....	49
3.4	Liquidação e pagamento.....	51
3.4.1	Forma e prazo da liquidação.....	51
3.4.2	Pagamento.....	53
3.5	Disposições relativas a impostos de rendimento.....	54
3.5.1	Dedução em IRS.....	54
3.5.2	Dedução em IRC.....	56
3.6	Outras disposições.....	59
3.6.1	Situações especiais.....	59
3.6.2	Correção das opções.....	60
4.	Adicional ou adiconamento?.....	61
5.	Imposto pessoal sobre o património.....	63

5.1	Doutrina discordante do imposto pessoal sobre a riqueza	63
5.2	Doutrina concordante do imposto pessoal sobre a riqueza.....	66
6.	A (in)constitucionalidade do AIMI	70
6.1	Notas introdutórias.....	70
6.2	Princípio da legalidade tributária	72
6.3	Princípio da igualdade tributária.....	74
6.3.1	Princípio da capacidade contributiva.....	77
6.3.2	Princípio da proporcionalidade.....	79
6.4	Análise jurisprudencial	80
6.4.1	Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 698/2018-T, de 2 de setembro de 2019.....	80
6.4.2	Em especial, os terrenos para construção com afetação futura a fins de comércio, indústria ou serviços	82
	Conclusões.....	89
	Referências bibliográficas	95
	Webgrafia	96
	Referências jurisprudenciais.....	98
	Doutrina administrativa	102
	Legislação.....	103

1. Introdução

Com a ascensão da fiscalidade em Portugal, surge a necessidade de maior exigência por parte dos cidadãos sobre a governação já que, os impostos afetam, direta ou indiretamente, a sua vida nas várias operações económicas que realizam no dia a dia.

Por essa razão, a oportunidade da discussão dos impostos criados numa altura de grave crise das finanças públicas portuguesas, especialmente no caso do AIMI, merece toda a nossa dedicação, contribuindo para o debate acerca da evolução dos sistemas fiscais e do seu papel cada vez mais importante nas sociedades contemporâneas e nas relações entre os cidadãos e entre eles e o Estado.

Em termos muito sintéticos, o AIMI foi criado pela LOE para 2017, a qual acrescentou ao CIMI os art.ºs 135.º-A a 135.º-K¹. Visa tributar os proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, sítos em território português: (i) detidos por quaisquer estruturas jurídicas, ainda que sem personalidade jurídica, independentemente do VPT global dos mencionados prédios; (ii) detidos por pessoas singulares ou por heranças indivisas, quando o VPT global dos mencionados prédios for superior a 600.000,00 €².

O objeto constitucional da tributação do património é a diminuição das desigualdades³, permitindo ao legislador proceder à discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos ou adotando taxas progressivas⁴.

Ora, sendo o AIMI apresentado como o primeiro imposto pessoal sobre o património em Portugal, o seu estudo é da maior relevância, por se tratar de um imposto insólito no nosso ordenamento jurídico.

Dada a sua novidade, com ele surgiram também questões controversas que pretendemos expor.

¹ Embora o art.º 221.º da LEO/2017 com epígrafe “*Alteração sistemática ao Código do IMI*”, que adita o capítulo XV com a designação de “*Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis*”, refira que “*integra os art.ºs 135.º-A a 135.º-L*” este último não existia, pelo que deverá considerar-se um lapso. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.39.

Atualmente, existem os art.ºs 135.º-L e 135.º-M –, mas estes foram apenas introduzidos com a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (LOE/2018).

Assim, à data de entrega do presente projeto avançado, o AIMI encontra-se regulado pelos art.ºs 135.º-A a 135.º-M do CIMI.

² Cfr. art.ºs 135.º-A e ss. do CIMI.

³ Para além da arrecadação das receitas, os impostos são também um instrumento de repartição justa dos rendimentos e da riqueza (art.º 103.º, n.º 1 da CRP).

⁴ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2017, p.450.

A metodologia de investigação que iremos utilizar na elaboração do nosso projeto avançado é de índole técnico-científica e, por isso, com uma forte componente teórica com análise de monografia dogmática/doutrinária, desenvolvida a partir de pesquisas de índole diversa, pretendendo-se relacionar a legislação, a doutrina e a jurisprudência.

Por um lado, o presente projeto avançado tem uma preocupação de índole prática, procurando apresentar o quadro jurídico deste tributo, dissecando, para tanto, as normas legais que o constituem, avançando com algumas respostas relativamente a questões controvertidas ou não tão claras na lei. E, ainda, a análise de algumas situações práticas mediante recurso à jurisprudência.

Por outro, o presente projeto avançado tem também objetivos de índole teórico, avançando com a problemática sobre a própria natureza do AIMI, quer no que toca à sua natureza pessoal (o que se afigura como um contrassenso à lógica da CRP – cfr. art.º 104.º, n.º 3 desse diploma), quer no que toca à sua constitucionalidade à luz das finalidades do sistema fiscal português, pela ofensa de determinados princípios constitucionais a que o Direito Fiscal está sujeito. Numa abordagem teórica, esta dissertação procurará atribuir uma identidade própria a este tributo, que, da nossa perspetiva, é um imposto autónomo do IMI. Numa abordagem teórico-crítica tomaremos uma posição relativamente a esta opção da criação do AIMI, tendo em consideração a reivindicações apresentadas pelos contribuintes sujeitos passivos de AIMI, através da análise de jurisprudência e concluiremos que o AIMI não padece de inconstitucionalidade, mas em alguns aspetos não é ainda totalmente claro.

2. Enquadramento histórico

A Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (LOE para 2017), instituiu, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2017 o propalado "imposto sobre grandes fortunas imobiliárias", um adicional ao IMI⁵, por contrapartida à revogação do anterior tributo⁶, em sede de IS, aplicável na tributação do património imobiliário de valor patrimonial considerado elevado ou de luxo (ISPUEVP⁷).

Até à entrada em vigor do adicional ao IMI, para efeitos de incidência de IS⁸, os factos tributários encontravam-se tipificados na verba 28 da TGIS⁹ pelo que, a tributação do património imobiliário incidia, tão-só, sobre a propriedade urbana, ficando excluídos alguns prédios^{10 11}.

Destarte, era tributada a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante na matriz, nos termos do CIMI, fosse igual ou superior a 1.000.000,00 €. Abrangia os prédios urbanos habitacionais e os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, se destinasse a habitação [art.º 6.º, n.º 1, alíneas a) e c) do CIMI], cujo VPT constante na matriz fosse igual ou superior a 1.000.000,00 €¹². E, ainda, eram tributados de forma agravada todas as espécies de prédios urbanos (art.º 6.º, n.º 1 do CIMI), cujo VPT constante da matriz, fosse igual ou superior a 1.000.000,00 €, quando os sujeitos passivos, pessoas não singulares, fossem residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável¹³.

⁵ Cfr. art.º 219.º da LOE para 2017.

⁶ Cfr. art.º 210.º, n.º 2 da LOE para 2017.

⁷ Instituído pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro com o objetivo de aumentar as receitas fiscais no contexto do programa de resgate financeiro em 2011.

⁸ Cfr. art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

⁹ Redação atual da Verba 28 da TGIS à data da entrada em vigor do AIMI: “28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código Do Imposto Municipal Sobre Imóveis, seja igual ou superior a 1.000.000,00 € - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI:

28.1 - Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código Do IMI - 1%

28.2 - Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças - 7,5%”.

¹⁰ O conceito de prédio encontra-se previsto no art.º 2.º, complementando-se com os art.ºs 3.º e 4.º do CIMI.

¹¹ Excluíam-se do âmbito de sujeição do ISPUEVP os prédios rústicos, os prédios urbanos que não fossem construções afetas à habitação nem terrenos para construção com edificação aprovada ou prevista para habitação e, ainda, os prédios urbanos ou terrenos para construção com edificação aprovada ou prevista para habitação de valor inferior a um milhão de euros.

¹² ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – *Tributação do Património IMI – IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*. Edições Almedina, S.A., 2015, p.730.

¹³ *Ibidem*.

A anterior tributação da verba n.º 28 originou grandes controvérsias¹⁴, pondo-se em causa a sua constitucionalidade face aos princípios da igualdade e equidade fiscais. De entre outras questões que geravam litigância nesta matéria, iremos analisar, sumariamente, duas que nos interessam para o desenvolvimento do projeto em questão.

A primeira questão respeitava à liquidação, por parte da administração fiscal, do imposto sobre terrenos para construção com projetos autorizados para construção de prédios para habitação, que não se encontravam no âmbito de sujeição da redação inicial. Esta circunstância originou uma série de liquidações, impugnadas judicialmente, anuladas¹⁵. A título de exemplo, temos uma decisão do STA¹⁶, que vem confirmar a decisão do TAF do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de IS referente a um terreno para construção, anulando a sua liquidação, porquanto a verba 28.1 da TGIS apenas sujeitava a este os prédios urbanos com afetação habitacional, de VPT superior a um milhão de euros. E mais tarde, após a alteração legislativa que previu a sujeição do ISPUEVP aos terrenos para construção, a AT procedeu à tributação dos terrenos para construção destinados a habitação, que se mostrou inconstitucional, uma vez que se estava a tributar a mera possibilidade de, no futuro, ser construída uma casa, tributando-se uma mera expectativa¹⁷.

A segunda questão prendia-se com facto de o mencionado imposto incidir sobre cada prédio sem ter em conta o valor patrimonial global de riqueza imobiliária do sujeito passivo, o que acarretava uma desigualdade, dado que, em determinadas situações, pessoas com maior índice de riqueza imobiliária pagavam menos imposto comparativamente a outras com menor índice, não cumprindo o objetivo a que este tributo se propunha - nomeadamente, a exigência de maior carga fiscal a quem possuía índices

¹⁴ “Apontava-se a este imposto um conjunto de deficiências estruturais que determinaram o seu insucesso em matéria de obtenção de receitas fiscais e geraram um elevado contencioso entre os contribuintes e a administração fiscal.” PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.39.

¹⁵ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.39-40.

¹⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 0603/14.6BEPRT 0204/17, de 5 de dezembro de 2018. Relator: Casimiro Gonçalves. Disponível online: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b846f43b05cd60178025835f005396a5?OpenDocument>.

¹⁷ Esta decisão foi congruente no sentido da sua inconstitucionalidade, veja-se a título de exemplo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 0829/15.5BELLE 01065/16, de 28 de novembro de 2018. Relator: Pedro Delgado. Disponível online em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/609dadb25453ddd3802583580057355e?OpenDocument&ExpandSection=1>.

de riqueza imobiliária de maior valor¹⁸. Para melhor compreensão desta questão, passamos a expor duas realidades tributárias distintas para situações substancialmente idênticas¹⁹: um sujeito passivo proprietário de um prédio habitacional valorizado, nos termos do CIMI, em 999.999,00 € não estava sujeito à verba n.º 28 da TGIS – porquanto o VPT do prédio é inferior a 1.000.000,00 €. Por seu turno, um outro proprietário detentor de um prédio habitacional com o VPT de 1.000.000,00 € sofria uma imposição de 10.000,00 € (1.000.000,00 € * 1%). Ou ainda, no caso de um sujeito passivo proprietário de 10 prédios com valores patrimoniais individuais próximos de 1.000.000,00 €, isto é, com um património global valorizado em aproximadamente 10.000.000,00 € não estava sujeito a qualquer tributação em sede de IS, em virtude do valor individual de cada prédio não atingir 1.000.000,00 €. Por outro lado, o detentor de um prédio valorizado em 10.000.000,00 € estava sujeito a um imposto de 100.000,00 € (10.000.000,00 € * 1%).

Desta forma, sujeitos passivos detentores de fortuna imobiliária de valor semelhante poderiam ou não ser tributados, por diferença de valores mínimos, não permitindo cumprir o objetivo primordial deste tributo.

A dia 1 de janeiro de 2017 entrou em vigor AIMI²⁰ e surgiu no âmbito da “fiscalidade da crise”²¹ e trata-se de uma espécie de “imposto geral sobre a fortuna imobiliária urbana”²².

Diversos autores, tais como, JOSÉ PIRES apontam o AIMI, essencialmente, como uma solução para corrigir deficiências que o ISPUEVP padecia²³. No mesmo sentido, RUI ARAÚJO CORREIA entende que quanto à incidência subjetiva e objetiva do AIMI, bem como quanto às regras de determinação do valor tributável e respetivas taxas de incidência previstas no CIMI existe um maior equilíbrio desta solução face à anterior²⁴.

¹⁸ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.40.

¹⁹ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. n.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

²⁰ BARROS, Catarina Santos - *A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)*. Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, pp.6. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

²¹ NABAIS, José Casalta – *Adicional ao IMI*. In *Temas do Direito Tributário 2018*. 1ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2018, p.19. [Consult. 5 novembro 2020]. Disponível online em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TDireitoT2018.pdf.

²² *Ibidem*, p.22.

²³ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.39.

²⁴ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. N.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

Em termos sintéticos, a criação do AIMI esteve associada a fundamentos de natureza financeira, histórica, axiológica, constitucional e económica. Este tributo surgiu numa altura de grave crise das finanças públicas portuguesas no âmbito do programa de resgate financeiro a que o país foi submetido em 2011 e, dada a necessidade de arrecadar mais receita, o Estado procedeu ao agravamento da generalidade dos impostos e criou diversos tributos com variados nomes, de entre os quais, o AIMI, com vista a satisfazer as necessidades da Segurança Social (cfr. art.1.º, n.º 2 do CIMI)²⁵. Inicialmente, foi apresentado com carácter extraordinário e, por conseguinte, seria objeto de eliminação logo que a situação que esteve na base do pedido de resgate financeiro cessasse, bem como os demais.

Dado o carácter pessoal deste tributo, retiramos a sua natureza histórica, isto porque, o contexto da grave e prolongada crise do *sub-prime* de 2007 e das crises das dívidas soberanas de 2010 fizeram ressurgir a ideia da tributação dos patrimónios de elevado valor (ou do capital), com o objetivo de aumentar as receitas fiscais dos estados, agravando o esforço fiscal de quem apresentava índices de riqueza mais elevados em favor daqueles cuja capacidade contributiva era mais débil²⁶. Assim, exigia um maior esforço fiscal aos detentores de maiores volumes de riqueza²⁷, pretendendo dar relevância aos valores da justiça social^{28 29}.

A criação de impostos de carácter pessoal sobre o património ou a riqueza, como o AIMI, tem fundamento constitucional, atendendo aos art.ºs 103.º, n.º 1 *in fine* e 104.º, n.º 3 da CRP, o legislador constitucional entendeu que a mera detenção de riqueza se consubstancia como indicador suficiente de capacidade contributiva, independentemente

²⁵ Daqui se retira a natureza financeira para a criação deste tributo, tal como refere JOSÉ PIRES: “A primeira razão da criação de qualquer tributo é sempre uma razão financeira, especificamente o aumento das receitas fiscais, e também assim acontece com o AIMI” Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.9.

²⁶ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.13-19.

²⁷ BARROS, Catarina Santos - *A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)*. Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, p.6. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

²⁸ Cfr. art.º 103.º n.º 1 da CRP “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”

²⁹ Daqui se retira a natureza axiológica para a criação deste AIMI, uma vez que, em contexto de crise, compete ao Estado assegurar a justiça, igualdade vertical e progressividade do sistema fiscal na exigência de mais impostos e sacrifícios aos cidadãos, recaindo sobre os cidadãos que revelam maiores índices de riqueza uma maior carga fiscal. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.10.

do rendimento³⁰. Contribuindo este para a igualdade, incentivando os proprietários a retirar o rendimento necessário para efetuar o pagamento do tributo³¹.

Por último, quanto aos fundamentos económicos, embora a riqueza seja um fator de produção que é suscetível de gerar rendimentos, essa geração de rendimentos não lhe é inerente, pelo que, a sustentação económica dos impostos sobre o património não é consensual. Destarte, a tributação do património importará um dos dois efeitos possíveis, no caso do capital produzir rendimento, a liquidez resultará deste rendimento, caso contrário, se o imposto incidir sobre capital que não produz rendimento, então estaremos perante uma “*apropriação, pelo Estado, de uma parte, ainda que mínima, do valor da propriedade*”³².

Existe uma grande similitude quanto ao seu objetivo primordial da tributação do anterior IS e do AIMI, nomeadamente a exigência de maior carga fiscal a quem possui índices de riqueza imobiliária de maior valor. Contudo, o último, veio aprimorar a tributação do património, verificando-se uma alteração quanto ao âmbito objetivo do novo imposto³³.

Através de uma análise comparativa entre o AIMI e o extinto ISPUEVP, revela-se uma distinção fundamental: o AIMI incide sobre o conjunto do património imobiliário detido pelo sujeito passivo - imposto pessoal-, enquanto o IS incidia sobre prédios individuais (de valor igual ou superior a 1.000.000,00 €) - imposto real³⁴. Portanto, ambos recaem sobre prédios urbanos, com a exclusão dos previstos nas alíneas b) e d) do art.º 6.º, n.º 1 do CIMI, que constem nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, mas, ao contrário do ISPUEVP, o AIMI incide sobre a soma dos VPT, com as respetivas deduções³⁵. Enquanto o ISPUEVP tributava prédios com valor igual ou superior a 1.000.000,00 € e previa uma única taxa de 1%³⁶, o AIMI distingue por um lado, o titular

³⁰ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.21.

³¹ Segundo a lei da oferta e da procura, isto contribui para uma diminuição dos preços das habitações e, consequentemente, gera maior acesso à habitação e, por conseguinte, a uma maior igualdade social.

³² PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.29.

³³ ARAÚJO, Marisa Almeida - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda., 2019, p.216.

³⁴ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. n.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

³⁵ ARAÚJO, Marisa Almeida - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda., 2019, p.216.

³⁶ No caso de prédio habitacional ou de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no CIMI.

do direito – i.e. pessoas coletivas e pessoas singulares – e, por outro lado, prevê taxas distintas³⁷.

³⁷ ARAÚJO, Marisa Almeida - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda., 2019, p.216.

3. O adicional ao IMI

3.1 Classificação do AIMI

Tratando-se o AIMI de um imposto inédito no nosso ordenamento jurídico, posto que se assume como o primeiro imposto pessoal sobre o património em Portugal, revela algumas características distintas das que comumente observamos.

O AIMI é um verdadeiro imposto, porquanto se trata de uma prestação pecuniária exigida pelo Estado aos contribuintes que detêm património imobiliário afeto a habitação e terrenos para construção, sem qualquer contrapartida.

Trata-se de um imposto direto dado que incide sobre o património detido pelo sujeito passivo³⁸. Por conseguinte, denomina-se, ainda, de imposto pessoal já que a sua incidência tributária incide sobre determinada pessoa que seja proprietária, usufrutuária ou superficiária e varia em função da situação pessoal ou familiar do seu titular (pessoa singular ou coletiva, casado, em união de facto ou solteiro, residente em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável)³⁹.

Configura-se como um imposto geral⁴⁰, na medida em que tributa de forma geral o património imobiliário, no caso de pessoas coletivas, sem limite mínimo ou qualquer dedução e, também, no caso de pessoas singulares ou heranças indivisas, apesar de prever deduções⁴¹.

Assume-se como limitado e de âmbito parcelar uma vez que incide apenas sobre o VPT dos prédios urbanos e, de entre estes, apenas sobre alguns, nomeadamente os prédios habitacionais ou terrenos para construção.

Dada a sua tributação ser periódica – a 1 de janeiro do ano a que respeita -, renovando-se por períodos sucessivos, caracteriza-se como um imposto periódico⁴².

³⁸ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*. 1ª ed. Primeira Edição e Autores, 2020, p.57.

³⁹ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.40.

⁴⁰ “Os impostos gerais abrangem uma categoria em geral de realidades, com vista a atingir um determinado valor ou situação no seu todo”, cfr. AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*. 1ª ed. Primeira Edição e Autores, 2020, p.60.

⁴¹ Pese embora se aplique a dedução de 600.000,00 € este mantém esta característica, dado que o respetivo valor está incluído no âmbito da incidência. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.42.

⁴² AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*. 1ª ed. Primeira Edição e Autores, 2020, pp.57-58.

No caso das pessoas singulares, é progressivo, desde logo, ao estabelecer a dedução de 600.000,00 € gera uma não tributação de sujeitos passivos que tenham património imobiliário com VPT inferior a esse montante, mas também por prever taxas progressivas, de 0,7% até 1.000.000,00 € e de 1% para VPT's superiores a esse montante.

O sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado, uma vez que a receita deste imposto reverte a favor do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, pelo que se assume como um imposto estadual.

Por fim, classifica-se como um imposto fiscal em virtude de incidir sobre o património, pois incide diretamente sobre o mesmo –, exclusivamente sobre o património imobiliário –, de que um contribuinte seja titular. Sendo o seu objetivo primordial, nos termos do art.º 104.º, n.º 3 da CRP a redistribuição da riqueza, contribuindo para a igualdade dos cidadãos⁴³.

⁴³ *Ibidem*, p.67.

3.2 Incidência tributária

3.2.1 Incidência subjetiva

Figuram como sujeitos passivos deste tributo as pessoas singulares ou coletivas, que sejam proprietárias, usufrutuárias ou superficiárias de prédios urbanos situados no território português, sendo equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal^{44 45}.

Deste modo, o AIMI incide sobre os sujeitos passivos que manifestam riqueza proveniente do património imobiliário, ao serem titulares das utilidades económicas de prédios urbanos habitacionais ou de terrenos para construção⁴⁶, na qualidade de proprietários⁴⁷, usufrutuários⁴⁸ ou de superficiários⁴⁹.

A lei faz presumir, nos termos do art.º 8.º, n.º 4 do CIMI, aplicável *ex vi* art.º 135.º-A, n.º 3 do CIMI, que é proprietário, usufrutuário ou superficiário quem consta da matriz predial na data da produção do facto gerador do imposto, ou seja, a 1 de janeiro do ano a que o AIMI respeita⁵⁰. Esta presunção é ilidível, mediante prova de que o proprietário, usufrutuário ou superficiário é outra pessoa⁵¹. Desta forma, em caso de transmissão do

⁴⁴ Nos termos do art.º 135.º-A, n.ºs 1 e 2.

⁴⁵ ARAÚJO, Marisa Almeida - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda., janeiro 2019, p.216.

⁴⁶ No mesmo sentido, JOSÉ PIRES entende que o AIMI tributa os beneficiários da utilidade económica resultante da existência dos recursos geradores de riqueza, os prédios. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.51.

⁴⁷ Nos termos do art.º 1305.º do CC o direito de propriedade abrange as faculdades de uso, fruição e disposição do direito, de modo pleno e exclusivo. Cfr. LEITÃO, Luís Menezes – *Direitos Reais*. 7ª ed. Edições Almedina, S.A., janeiro 2018, p.269.

⁴⁸ O usufruto (cfr. art.º 1439.º do CC) trata-se de um direito real menor que atribui plenitude às faculdades de gozo relativas ao direito, de forma temporária, não permitindo ao usufrutuário alterar a sua forma ou substância. Cfr. LEITÃO, Luís Menezes – *Direitos Reais*. 7ª ed. Edições Almedina, S.A., janeiro 2018, p.307.

⁴⁹ O direito de superfície, nos termos do art.º 1524.º do CC, “*consiste na faculdade de construir ou manter, perpétua ou temporariamente, uma obra em terreno alheio, ou de nele fazer ou manter plantações*”. Esta definição legal revela duas aceções, o poder de realizar a obra ou a plantação e o poder de as manter no terreno ou no edifício alheio, sem sujeição às regras da acessão. Cfr. LEITÃO, Luís Menezes – *Direitos Reais*. 7ª ed. Edições Almedina, S.A., janeiro 2018, p.339.

⁵⁰ Ressalvamos a importância da referência à data de “1 de janeiro do ano a que o adicional ao imposto municipal sobre imóveis respeita”, conforme o n.º 3 do art.º 135.º-A do CIMI, porquanto será esta data que determinará a sujeição ou não de um sujeito titular de prédios urbanos habitacionais ou de terrenos para construção a este imposto.

⁵¹ Entendemos que esta presunção salvaguarda a AT para que não fique privada de emitir as liquidações de AIMI, podendo inverter o ónus da prova a seu favor.

património, em determinado exercício, é ao transmitente a quem cabe a responsabilidade tributária deste tributo nesse ano⁵².

A necessidade de tributar o AIMI aos sujeitos passivos que sejam usufrutuários ou superficiários, para além dos proprietários, prende-se com o facto de tributar quem manifesta capacidade contributiva. Quando o imóvel está onerado com usufruto ou direito de superfície, o direito de propriedade é reduzido, pelo que não será o proprietário que usufrui do imóvel⁵³ e retira utilidade económica dele. Neste caso, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação⁵⁴, uma vez que só a partir destes momentos é que passam a ser titulares da utilidade económica do imóvel.

3.2.1.1 Forma jurídica dos titulares dos prédios

Ainda no que concerne à sujeição pessoal do AIMI, na esteira de JOSÉ PIRES⁵⁵ existem cinco tipos diferentes de sujeitos passivos nomeadamente, as peçoas singulares; as peçoas coletivas; as entidades equiparadas a peçoas coletivas⁵⁶; a tributação conjunta dos sujeitos passivos que sejam peçoas singulares casados ou unidos de facto, caso em que ambos são sujeitos passivos; e as heranças indivisas.

No que concerne às peçoas singulares e coletivas sujeitas ao AIMI, importa referir que serão sujeitos passivos não só as peçoas residentes, como as não residentes em território português. Daqui retiramos uma clara representação da essência do princípio da igualdade tributária, dado que tributa os contribuintes que manifestam a mesma capacidade contributiva, independentemente da sua residência fiscal⁵⁷.

⁵² CORREIA, Rui Araújo - *Património - Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. N.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

⁵³ AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

⁵⁴ Nos termos do art.º 8.º, n.º 2 do CIMI, aplicável *ex vi* art.º 135.º-A, n.º 3 do CIMI.

⁵⁵ Neste sentido, veja-se: PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.55 e 56.

⁵⁶ Enquadram-se nestas estruturas ou centros de interesse que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI e os prédios inscritos nas matrizes prediais sem NIF do respetivo titular. Cfr. José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.55-56.

⁵⁷ É apenas relevante que o prédio passível de AIMI esteja localizado em território português, nos termos dos art.ºs 135.º-A e 135.º-B, n.º 1 do CIMI.

De entre as pessoas coletivas suscetíveis de ser sujeitos passivos de AIMI, destacamos, as mais comuns, tais como as sociedades comerciais, as associações, as fundações⁵⁸ e IPSS's⁵⁹.

Relativamente ao regime das entidades equiparadas a pessoas coletivas⁶⁰, conforme dispõe o art.º 135.º-A n.º 2 do CIMI, são equiparados a pessoas coletivas "*quaisquer estruturas ou centros de interesse coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal*".

Defendemos que esta equiparação visa essencialmente dotar de personalidade tributária as entidades que, ainda que sem personalidade jurídica, sejam titulares de prédios sujeitos a AIMI⁶¹.

Segundo a doutrina de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO E MARISA VIEIRA, a qual apoiamos, a equiparação do regime das pessoas coletivas às entidades equiparadas produz plenos efeitos, aplicando-se em bloco o regime das pessoas coletivas. Contudo, defendem que, a equiparação da herança indivisa, representada pelo cabeça de casal a pessoas coletivas não produz efeitos práticos porque é tributada segundo o regime das pessoas singulares⁶². Destarte, JOSÉ PIRES reconhece que esta equiparação terá resultado da preocupação, por parte do legislador, com o facto das heranças indivisas serem desprovidas de personalidade jurídica⁶³. Ainda assim, esta equiparação parece-nos prescindível, uma vez que o CIMI já reconhece a herança indivisa enquanto sujeito passivo de IMI, nos termos do art.ºs 81.º com epígrafe "*Inscrição de prédio de herança indivisa*" e 8.º, n.º 5, que identifica o cabeça-de-casal como sujeito passivo do imposto herança indivisa. Neste contexto, somos levados a questionar o espírito do legislador

⁵⁸ Cfr. art.º 158.º do CC.

⁵⁹ Cfr. art.º 9.º do DL n.º 172-A/ 2014, de 25 de fevereiro.

⁶⁰ Serão, a título exemplificativo, as heranças jacentes (art.º 2046.º do CC), as heranças indivisas e as sociedades civis sem personalidade jurídica (art.º 980.º do CC).

⁶¹ Neste sentido, Informação Vinculativa da AT prestada no âmbito do Processo 2017001516 – IV 12383, com despacho concordante de 31 de agosto de 2017 da Diretora de Serviços da DSIMI. Disponível online em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi/Documents/IVE_12383_CIMI_ART_6_135-A_135-B.pdf.

⁶² AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

⁶³ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.60.

aquando da criação deste imposto de caráter adicional, uma vez que não atendeu às normas previstas para o imposto principal deste “adicional”.

Adiante, veremos com maior detalhe algumas especificidades dos diferentes regimes da tributação.

3.2.1.2 Não sujeição

O n.º 4⁶⁴ da norma supramencionada prevê a não sujeição do Estado, das Regiões Autónomas, das autarquias locais e das suas associações e federações de municípios de direito público, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos a este tributo. Deste modo, o propósito do legislador “*foi abranger todas as pessoas coletivas públicas, ainda que personalizadas, ou seja, com personalidade jurídica e autonomia administrativa e financeira, que tenham como missão a prossecução de interesses públicos, constitucional ou legalmente consagrados, desde que não possuam objetivos lucrativos, ou seja, não tenham caráter empresarial*”⁶⁵.

Contudo, a anterior redação⁶⁶ gerou alguma discussão uma vez que não se compreendia a opção do legislador quanto à exclusão das empresas municipais, uma vez que as receitas do AIMI não revertia a favor dos municípios, mas sim do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social⁶⁷. Deste modo, concordamos com o entendimento de JOSÉ PIRES que defende que esta foi uma opção política que “*diminui o equilíbrio e a neutralidade do imposto, bem como a sua eficácia redistributiva*”⁶⁸, na medida em que excluía entidades que reuniam condições para serem tributadas, tal como

⁶⁴ Alterado pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto.

⁶⁵ Neste sentido, veja-se ponto 8 da Informação Vinculativa da AT prestada no âmbito do Processo 2019000095 – IVE n.º 14851, com despacho concordante, de 7 de abril de 2019, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível online em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi/Documents/IVE_14851.pdf.

⁶⁶ Redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro previa a não sujeição enquanto sujeitos passivos do imposto as empresas municipais.

⁶⁷ Cfr. art.º 1.º, n.º 2 do CIMI.

⁶⁸ O autor refere ainda que esta não sujeição deveria ser uma isenção dado se tratar de uma norma de exceção, porquanto discrimina, favoravelmente, um determinado tipo de entidades. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.50.

as demais. Esta situação seria atentatória aos princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva, plasmados nos art.ºs 13.º e 104.º da CRP.

3.2.2 Incidência real

Do ponto de vista objetivo, o AIMI incide sobre a soma dos VPT dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular a 1 de janeiro do ano a que o AIMI respeita. Porquanto, será nesta data que, atendendo à realidade física existente, haverá lugar à tributação em sede de AIMI.

Tendo como exemplo uma questão objeto de um pedido de informação vinculativa, relativa à incidência objetiva do IMI e do AIMI, em relação ao mesmo ano (em concreto 2018), abranger realidades físicas diferentes. Isto é, impunha-se a questão de saber se o AIMI referente ao ano de 2018 pode incidir sobre um prédio urbano da espécie “*terreno para construção*” e o IMI, respeitante ao mesmo ano, incidir sobre o prédio urbano da espécie “*industrial*” que nesse terreno para construção foi edificado, tendo a data da conclusão das respetivas obras ocorrido em 28 de janeiro de 2018⁶⁹.

Em razão disto, estaríamos perante a tributação do mesmo prédio, mas com diferente realidade física. Contudo, basta atender às normas legais do CIMI para compreender o alcance desta tributação. Assim, no que ao IMI diz respeito, teríamos de recorrer ao n.º1 do art.º 8.º e alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 9.º e ter como referência a data de 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar, sendo devido IMI relativamente à realidade física que existir em 31 de dezembro – um prédio urbano da espécie “*industrial*”. Quanto ao AIMI a data relevante será a 1 de janeiro do ano a que o imposto respeita (nos termos dos art.ºs 135.º - A e 135.º - B), em virtude disso, dado que a 1 de janeiro de 2018, o armazém para atividade industrial ainda não estava concluído, a realidade física existente naquela data era de prédio urbano da espécie “*terreno para construção*”, sendo o seu titular tributado em sede de AIMI por isso.

Retornando à caracterização objetiva deste imposto, trata-se de um tributo limitado e de âmbito parcelar uma vez que o seu objeto varia em função dos prédios urbanos (cfr. art.º 4.º do CIMI) – não abrangendo os prédios rústicos⁷⁰ (cfr. art.º 3.º do CIMI) - e, de entre estes, apenas incide sobre alguns.

⁶⁹ Neste sentido, veja-se a Informação Vinculativa da AT prestada no âmbito do Processo 2018001724 – IVE n.º 14384, com despacho concordante, de 28 de setembro de 2018 da Diretora de Serviços da DSIMI Disponível online em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi/Documents/IVE_14384_CIMI_ART_135B.pdf.

⁷⁰ JOSÉ PIRES considera que esta não sujeição dá continuidade ao abandono, por parte do legislador fiscal, da tributação da propriedade rústica e, conseqüentemente provoca o abandono, por parte dos proprietários, dos prédios rústicos prejudicando a riqueza do país dado os fatores de produção dos terrenos rústicos. O autor reconhece a urgência na reforma da tributação dos prédios rústicos. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes

Excluem-se os prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*”⁷¹ e “*outros*”⁷² nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do art.º 6.º do CIMI. É nossa convicção que a não sujeição destes prédios urbanos ao AIMI, prende-se com o facto do legislador não pretender exigir um esforço adicional desta classe, de modo a não prejudicar a economia.

Face a isto, depreende-se desta redação, que estão sujeitos ao AIMI, os prédios urbanos classificados como “*habitacionais*” e “*terrenos para construção*” nos termos das alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 6.º do CIMI por remissão do art.º 135.º-B, n.º 2 do CIMI.

Consideram-se prédios afetos à habitação os edifícios ou construções para tal licenciadas pelos respetivos municípios ou, na falta de licença, que tenham como destino normal a habitação, utilizando-se o critério da “*utilização normal*” do imóvel, conforme dispõe o art.º 6.º, n.º 2 do CIMI⁷³.

O CIMI apresenta uma definição rigorosa e fechada para o conceito de terreno para construção⁷⁴, uma vez que a sua definição apresenta uma relevante importância em matéria de avaliação do valor patrimonial^{75 76}.

Relativamente a estes, “*o que os distingue dos terrenos da classe “outros” ou dos terrenos rústicos é o facto de, no património do respetivo titular, ou de outra pessoa, se*

- *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.47-48.

⁷¹ Estes serão “*edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*”, nos termos do art.º 6.º, n.º 2 do CIMI.

⁷² Nesta espécie enquadram-se os “*terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da exceção do n.º 3*”, nos termos do art.º 6.º, n.º 4 do CIMI.

⁷³ AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

⁷⁴ JOSÉ PIRES entende que, deste modo, o legislador evitou a continuidade da querela jurisprudencial ao nível dos tribunais tributários quanto ao conceito de terreno para construção (que se assumia vago e abrangente), como aconteceu com o antigo Código do Imposto de Mais- Valias, que vigorou em Portugal até 1988. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2015, p.107.

⁷⁵ AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

⁷⁶ PIRES, José Maria Fernandes - *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. 2ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2013, p.102.

*terem já constituído os direitos de neles construir*⁷⁷ *ou de proceder a operações de loteamento*⁷⁸.

Através da interpretação do art.º 6.º, n.º 3 do CIMI, retiramos a distinção de três tipos de terrenos para construção⁷⁹: (i) aqueles sobre os quais já se constitui o direito de construção, podendo a forma da constituição desse direito ser a emissão de licença para construção emitida pela autoridade competente - os municípios, a admissão de comunicação prévia ou a emissão de informação prévia favorável, nos termos do RJEU; (ii) aqueles sobre os quais já se constitui o direito de loteamento, podendo a forma de constituição desse direito ser a emissão da autorização de loteamento para construção emitida pela autoridade competente – os municípios, a admissão de comunicação prévia ou a emissão de informação prévia favorável, nos termos do RJEU e, (iii) ainda, aqueles que não beneficiando daqueles direitos, tenham sido adquiridos expressamente para esse efeito e do título aquisitivo conste expressamente que se destinam à construção ou loteamento e que, em simultâneo, possuam viabilidade construtiva⁸⁰, documentada pela declaração do município da qual conste que o terreno possui viabilidade construtiva (cfr. art.37.º, n.º 3 *in fine* do CIMI)⁸¹.

Em determinados casos, a tributação dos terrenos para construção tem dado lugar a grandes questões e problemáticas, gerando controvérsia ao nível da doutrina e jurisprudência, o que será tratado de forma mais detalhada no presente trabalho.

⁷⁷ No Ordenamento Jurídico Português, o direito a construir sobre um terreno nasce, no património do respetivo titular, quando um ato administrativo da entidade pública competente reconhece e autoriza o proprietário a construir ou a lotear. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2015, p.111.

⁷⁸ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.48.

⁷⁹ PIRES, José Maria Fernandes - *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2015, p.108.

⁸⁰ O CIMI consagra o princípio pelo qual a classificação de um prédio como terreno para construção depende sempre da vontade do respetivo titular, seja através do requerimento da licença de construção ou de autorização de loteamento, seja o da declaração, no título aquisitivo de terrenos, do seu destino para construção, quando exista viabilidade construtiva. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2015, p.108.

⁸¹ PIRES, José Maria Fernandes - *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2015, pp.108-109.

3.3 Valor Tributável e Taxas Aplicáveis

O valor tributável corresponde à soma dos VPT, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o AIMI, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo⁸².

Nos termos do n.º 2 do art.º 135.º-C do CIMI, ao valor tributável serão deduzidos, no caso de sujeitos passivos pessoas singulares ou heranças indivisas⁸³, a quantia de 600.000,00 €, pelo que o imposto só incide sobre valores superiores a este limiar. Esta dedução visa garantir que o AIMI tributa apenas os contribuintes com maior capacidade tributária, visando assegurar o direito constitucional à habitação⁸⁴.

Já quanto às pessoas coletivas, sujeitos passivos do AIMI, não está previsto qualquer patamar de dedução, sendo tributado todo o património abrangido pela norma de incidência^{85 86}, aplicando-se ao valor tributável global.

Esta distinção entre o regime tributário das pessoas singulares e coletivas é uma das mais importantes diferenças entre o AIMI e o IMI⁸⁷.

O n.º 3 da norma em análise foi alterado por intermédio da LOE para 2018, com vista à clarificação de algumas dúvidas que pudessem subsistir quanto ao âmbito de aplicação dos valores não contabilizados para efeitos do n.º 1⁸⁸. Para tanto, não são contabilizados para a soma a que se refere o art.º 135.º-B do CIMI e, conseqüentemente, não integram o valor tributável do AIMI os seguintes valores^{89 90}: (i) o valor dos prédios

⁸² Cfr. art.º 135.º-C, n.º 1 do CIMI.

⁸³ Referimo-nos a uma herança aberta, já aceite, mas ainda não distribuída pelos herdeiros e legatários.

⁸⁴ AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

⁸⁵ CORREIA, Rui Araújo - Património - *Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. N.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

⁸⁶ No mesmo sentido, AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

⁸⁷ No regime do IMI não há distinção entre pessoas singulares e coletivas tanto no que toca à incidência, à base tributável e ao regime das taxas.

⁸⁸ AZEVEDO, Patrícia Anjos - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.218-220.

⁸⁹ CORREIA, Rui Araújo - Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

⁹⁰ AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

que no ano anterior tenham estado isentos ou não sujeitos a tributação em sede de IMI⁹¹ [cfr. alínea a)], nestes casos, estamos perante uma conversão de isenção⁹² (em sede de IMI) numa não sujeição (em sede de AIMI)^{93 94}; (ii) o valor dos prédios que se destinem exclusivamente à construção de habitação social ou a custos controlados cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção ou associações de moradores [cfr. alínea b)]; (iii) o valor dos prédios ou partes de prédios urbanos cujos titulares sejam condomínios, quando o VPT de cada prédio ou parte de prédio não exceda 20 vezes o valor anual do IAS [cfr. alínea c)] e, por último, (iv) o valor dos prédios ou partes de prédios urbanos cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção e associações de moradores [cfr. alínea d)].

Para determinação do montante a pagar a título de AIMI, ao valor tributável serão aplicadas taxas. O art.º 135.º-F do CIMI prevê que as taxas do AIMI incidentes sobre o valor tributável líquido das deduções e exclusões acima elencadas, são de 0,7% para as pessoas singulares e heranças indivisas e de 0,4% para as pessoas coletivas. Quando o sujeito passivo seja uma pessoa singular, para valores tributáveis superiores a 1.000.000,00 € (ou 2.000.000,00 € no caso da tributação conjunta de casados ou unidos de facto) é aplicada a taxa marginal de 1%. Para valores tributáveis superiores a 2.000.000,00 € (ou 4.000.000,00 € no caso de tributação conjunta) é aplicada a taxa marginal de 1,5%^{95 96}.

⁹¹ As isenções em sede de tributação de IMI estão previstas nos art.ºs 11.º e 11.º-A do CIMI e 44.º a 50.º do EBF.

⁹² As isenções são benefícios fiscais que impedem a tributação-regra, uma vez reunidas as condições estabelecidas na isenção, não alterando a tributação-regra e, portanto, a estrutura do imposto, apenas impedindo que a mesma produza, total ou parcialmente, os seus efeitos.

⁹³ AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

⁹⁴ Para JOSÉ PIRES esta conversão tem elevada importância prática. Vejamos, o art.º 13.º do EBF impede o reconhecimento de benefícios fiscais ao sujeito passivo com dívidas fiscais e à segurança social, quando não regularizadas. Tratando-se a isenção de um benefício fiscal (art.º 2.º, n.º 2 do EBF), não se aplica a uma não sujeição. Assim, um mesmo sujeito com dívidas fiscais e à segurança social não regularizadas pode perder a isenção do IMI, mas no que ao AIMI diz respeito só pagará se essa isenção for previamente cancelada e na medida em que o for, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.50-51.

Desta forma entendemos que esta conversão poderá acarretar, para o sujeito passivo, o não pagamento do AIMI quando se verifique a situação supramencionada, não contribuindo para a finalidade desta tributação.

⁹⁵ CORREIA, Rui Araújo - Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

⁹⁶ Cfr. art.º 135.º-F, n.ºs 1,2 e 3 do CIMI.

De modo a compreender como é que estas normas se aplicam na realidade, passaremos, de seguida, a analisar com maior detalhe o cálculo do AIMI em relação às pessoas singulares, especialmente no que respeita às regras especiais para os sujeitos passivos casados ou unidos de facto, em relação às heranças indivisas e, por último, em relação às pessoas coletivas e entidades equiparadas, em particular no caso de prédios detidos por pessoas coletivas ou entidades equiparadas afetos a uso pessoal dos seus titulares e no caso de residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal mais favorável.

3.3.1 Pessoas singulares

No caso das pessoas singulares, o cálculo do AIMI será a soma dos VPT's dos prédios da sua titularidade, deduzido do valor de 600.000,00 €⁹⁷, sendo sobre o resultado dessa operação que incide a taxa de AIMI, cifrada em 0,7% até ao valor de 1.000.000,00 €. A partir deste patamar, será aplicada a taxa marginal de 1%⁹⁸.

De seguida passaremos à apresentação de alguns exemplos para melhor compreensão desta matéria.

Exemplo 1:

A, pessoa singular solteira, proprietária de 2 prédios urbanos habitacionais (prédios A e B).

- Prédio A, com VPT de 1.200.000,00 €;

- Prédio B, com VPT de 500.000,00 €.

O cálculo do AIMI será efetuado da seguinte forma: [(soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pela pessoa singular) - 600.000,00 €] * 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e * 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €.

Soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos por A:
1.200.000,00 € + 500.000,00 € = 1.700.000,00 €. A este valor são deduzidos 600.000,00 €⁹⁹: 1.700.000,00 € - 600.000,00 € = **1.100.000,00 €**.

Ex vi art.º 135.-F, n.ºs 1 e 2 do CIMI teremos, ao valor entre 600.000,00 € e 1.000.000,00 € a aplicação da taxa de 0,7%. Aos valores compreendidos entre 1.000.000,00 € e inferiores a 2.000.000,00 € será aplicada a taxa marginal de 1%.

Assim, [(400.000,00 € * 0,7%) + (100.000,00 € * 1%)] = 2.800,00 € + 1.000,00 € = 3.800,00 €. O sujeito passivo A pagaria 3.800,00 € de AIMI.

Exemplo 2:

B, pessoa singular é proprietária de 1 prédio urbano habitacional e 1 terreno para construção (prédios C e D).

- Prédio C, com VPT de 100.000,00 €;

- Prédio D, com VPT de 300.000,00 €.

⁹⁷ Cfr. art.º 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a) do CIMI.

⁹⁸ Cfr. art.º 135.º-F, n.ºs 1 e 2 do CIMI.

⁹⁹ Cfr. art.º 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a) do CIMI.

O cálculo do AIMI será efetuado da seguinte forma: [(soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pela pessoa singular) - 600.000,00 €] * 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e * 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €.

Soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção detidos por B: 100.000,00 € + 300.000,00 € = 400.000,00 €. A este valor são deduzidos 600.000,00 €¹⁰⁰: 400.000,00 € - 600.000,00 € = - **200.000,00 €**.

Dado que o valor tributável apurado é inferior ao limite da dedução prevista para as pessoas singulares, o sujeito passivo B não pagaria AIMI.

Exemplo 3:

C, pessoa singular é proprietária de 2 prédios urbanos habitacionais (prédios E e F).

- Prédio E, com VPT de 500.000,00 €;

- Prédio F, com VPT de 300.000,00 €, isento de IMI no ano anterior.

Como estudado anteriormente, o prédio F não se encontra sujeito à tributação em sede de AIMI, por força da isenção em sede de IMI¹⁰¹. Por conseguinte, o cálculo AIMI incidirá apenas sobre o prédio E, efetuado da seguinte forma: [(soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pela pessoa singular) - 600.000,00 €] * 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e * 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €.

Soma do VPT do prédio urbano habitacionais detido por C – a dedução de 600.000,00 € = 500.000,00 € - 600.000,00 € = - **100.000,00 €**.

Dado que o valor tributável apurado é inferior ao limite da dedução prevista para as pessoas singulares, o sujeito passivo C não pagaria AIMI.

3.3.1.1 No caso dos sujeitos passivos casados ou em união de facto

Dado o carácter pessoal do AIMI existe a necessidade de regular as situações de comunhão na titularidade de prédios a ele sujeitos, bem como no tratamento a dar aos prédios próprios. O art.º 135.º-D permite aos sujeitos passivos casados ou em união de facto a opção pela tributação conjunta.

¹⁰⁰ Cfr. art.º 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a) do CIMI.

¹⁰¹ Cfr. art.º 135.º-C, n.º 3 alínea a) do CIMI.

No que diz respeito às pessoas singulares, embora o regime regra da tributação em sede de AIMI seja a da tributação separada (regime supletivo)¹⁰², independentemente do regime de bens, os sujeitos passivos casados ou em união de facto^{103 104}, podem optar pela tributação conjunta, independentemente do regime de bens, válida até ao exercício da sua renúncia¹⁰⁵, pelo que não existe a necessidade de efetuar a referida opção anualmente¹⁰⁶.

No regime supletivo, cada membro do casal é tributado pela soma do VPT dos prédios sujeitos a AIMI de que seja titular, tal como figura nas matrizes prediais, aplicando-se as regras gerais das pessoas singulares, que corresponde: [(soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pela pessoa singular) - 600.000,00 €] * 0,7% se $VPT > 600.000,00 \text{ €} \leq 1.000.000,00 \text{ €}$ e * 1% se $VPT > 1.000.000,00 \text{ €} \leq 2.000.000,00 \text{ €}$ e 1,5% se $VPT > 2.000.000,00 \text{ €}$.

Por seu turno, na tributação conjunta será efetuada uma liquidação única e conjunta¹⁰⁷, à soma dos VPT's dos prédios da titularidade do casal é deduzido do valor de 1.200.000,00 €¹⁰⁸, sendo sobre o resultado dessa operação que incide a taxa de AIMI. Assim, teremos: [(soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pelo casal) - 1.200.000,00 €] * 0,7% se $VPT > 1.200.000,00 \text{ €} \leq 2.000.000,00 \text{ €}$ e * 1% se $VPT > 2.000.000,00 \text{ €} \leq 4.000.000,00 \text{ €}$ e 1,5% se $VPT > 4.000.000,00 \text{ €}$ ¹⁰⁹.

¹⁰² Este regime também pode denominar-se como regime supletivo, isto é, funciona por defeito, quando os sujeitos passivos não optem por escolher aplicar-se-á o regime supletivo.

¹⁰³ Para efeitos do art.º 14.º do CIRS, *ex vi* art. 3.º alínea d) da Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, cfr. CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

¹⁰⁴ Quanto à união de facto, esta pressupõe a existência de identidade de domicílio fiscal durante o período exigido pela lei para a verificação dos pressupostos da união de facto (2 anos), o que faz presumir, durante o período de tributação, a existência de união de facto, quando a mesma seja indicada pelos sujeitos passivos. Cfr. FERREIRA, Rui Miguel Zeferino - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.220-222.

Quando os sujeitos passivos não tenham o seu domicílio fiscal coincidente há mais de 2 anos, poderão fazer prova desta situação mediante declaração emitida pela junta de freguesia, acompanhada da declaração de ambos os membros da união de facto, sob compromisso de honra, de que cumprem os requisitos da união de facto, bem como certidões de cópia integral de registo de nascimento de cada um deles, nos termos do art.º 2.º-A, n.º 2 da Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio.

¹⁰⁵ Conforme resulta do ponto 9 b) da Informação Vinculativa da AT prestada no âmbito do Processo 2018000082 – IVE n.º 13129, com despacho concordante, de 14 de fevereiro de 2018, da Diretora de Serviços da DSIMI. Disponível online em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi/Documents/IVE%2013129_CIMI_ART_13-A_135-D.pdf.

¹⁰⁶ Cfr. art.º 135.º-D, n.º 6 do CIMI.

¹⁰⁷ Ficando os cônjuges ou unidos de facto, solidariamente responsáveis pelo pagamento do AIMI.

¹⁰⁸ 2 * 600.000,00 € – valor dedutível individualmente, cfr. art.º 135.º-D, n.º 1 do CIMI.

¹⁰⁹ Cfr. art.º 135.º-F, n.ºs 1, 2 e 3 do CIMI.

Quanto a esta possibilidade, o legislador limitou-se a prescrevê-la, sem determinar de que modo ou em que prazo devem estes proceder àquela opção, tendo sido aceite ao nível da jurisprudência do CAAD o entendimento de que esta opção pode ser feita a todo o tempo, com a possibilidade prevista no art.º 135.º-M do CIMI, devendo considerar-se que os cônjuges exercem “*tempestivamente essa opção, aquando do envio do exercício da respetiva opção para o Serviço de Finanças*”¹¹⁰, devendo proceder-se à “*anulação da liquidação efetuada e à sua substituição por uma outra que tenha em consideração os novos elementos*”¹¹¹.

Não querendo exercer a opção de tributação conjunta, nos termos do art.º 135.º-D, n.º 2 do CIMI, os cônjuges sob os regimes de comunhão de bens podem identificar a titularidade dos prédios¹¹², indicando aqueles que são bens próprios de cada um e comuns ao casal, tendo em conta o regime de bens do casamento, somando-se o VPT dos prédios próprios de cada um dos casados ou unidos de facto, com a meação dos prédios comuns, deduzido do valor de 600.000,00 €¹¹³.

Para tanto, os sujeitos passivos devem apresentar a respetiva declaração^{114 115}, aprovada pela Portaria n.º 90-A/2017, de 1 de março, exclusivamente no Portal das

¹¹⁰ Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 367/2018-T, de 25 de janeiro de 2019, Árbitro Hélder Filipe Faustino. e Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 368/2018-T, de 11 de abril de 2019, Árbitro Suzana Fernandes da Costa. Disponível online em: <https://caad.org.pt/>.

¹¹¹ Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 344/2018-T, de 2 de abril de 2019. Árbitro António Alberto Franco. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=344%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3981.

¹¹² Entendemos que esta tributação se aplica aos cônjuges casados em comunhão geral de bens. Nesta situação a tributação separada consiste na afetação do VPT dos bens comuns sujeitos a AIMI à esfera individual de cada um dos cônjuges, sendo os cônjuges tributados em regime de compropriedade.

¹¹³ Sendo sobre o resultado dessa operação que incide a taxa de AIMI, pelo que teremos: [(soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pela pessoa singular + meação dos prédios comuns) - 600.000,00 €] * 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e * 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €.

¹¹⁴ Esta declaração tem como consequência a atualização da matriz quanto à titularidade dos prédios (art.º 135.º-D, n.º 5 do CIMI), cfr. CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

¹¹⁵ De notar que, se a titularidade dos bens não estiver devidamente averbada na matriz, designadamente por se tratar de prédio integrado na comunhão de bens de sujeitos passivos casados, deve esse facto ser refletido na matriz predial, mediante apresentação de prova autêntica (através de escritura pública ou documento de igual valor ou, ainda, da certidão permanente do registo predial). Este averbamento na matriz pode ser diretamente solicitado no Portal das Finanças, através do e-balcão, mediante a disponibilização dos códigos da certidão permanente relativos aos prédios em causa; alternativamente, o mesmo poderá ainda ser solicitado em qualquer Serviço de Finanças. Conforme resulta do Ofício Circulado n.º: 40 115, de 31-08-2017. Disponível em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news3617_5_1.pdf.

Finanças e entre 1 de abril e 31 de maio de cada ano^{116 117}. Nos termos do n.º 3 do mencionado preceito, não sendo a declaração entregue no prazo estabelecido, o AIMI incide, relativamente a cada um dos cônjuges, sobre a soma dos valores dos prédios que já constavam da matriz na respetiva titularidade (aplicação do regime supletivo).

Uma vez que estamos perante um tributo sobre a riqueza imobiliária efetiva, a escolha pela tributação conjunta deve ser analisada caso a caso, permitindo ao casal a opção menos penalizadora.

De seguida passaremos à apresentação de alguns exemplos para melhor compreensão desta matéria.

Exemplo 1¹¹⁸:

O casal, A e B, casado sob o regime da separação de bens.

- A detém 3 imóveis sujeitos a AIMI com o VPT total de 900.000,00 €;

- B detém 1 imóvel sujeito a AIMI com o VPT de 100.000,00 €.

	Opção pela <u>tributação separada</u>		Opção pela <u>tributação conjunta</u>
	Sujeito Passivo A	Sujeito Passivo B	Sujeito Passivo A Sujeito Passivo B
Valor tributável¹¹⁹ (= soma VPT - dedução)	900.000,00 € – 600.000,00 € = 300 000 €	100.000,00 € – 600.000,00 € = - 500.000,00 €	900.000,00 € + 100.000,00 € - 1.200.000,00 € = - 200.000,00 €
Taxa aplicável¹²⁰	0,7%	0,7%	0,7%

¹¹⁶ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. N.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível online em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

¹¹⁷ Cfr. art.º 135.º-D, n.º 4 do CIMI.

¹¹⁸ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. N.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

¹¹⁹ Calculado de acordo com o art.º 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a). No caso da opção pela tributação conjunta aplicar-se-á também o art.º 135.º-D, n.º 1 do CIMI.

¹²⁰ Nos termos do art.º 135.º-F, n.ºs 1,2 e 3 do CIMI, será 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €. Ou o dobro destes valores, no caso de opção pela tributação conjunta.

Liquidação	300.000,00 € * 0,7% = 2.100,00 €	Isento de AIMI (o valor tributável é totalmente deduzido)	Isentos de AIMI (o valor tributável é totalmente deduzido)
-------------------	---	---	---

Neste caso, seria mais vantajoso para o casal a opção pela tributação conjunta porque não haveria lugar à liquidação de AIMI, contrariamente ao que aconteceria se optassem pela tributação separada, em que o sujeito passivo A teria de proceder ao pagamento de 2.100,00 €.

Exemplo 2:

O casal, C e D, casado sob o regime da comunhão de adquiridos.

- C detém 1 imóvel sujeito a AIMI com o VPT total de 75.000,00 €;

- D detém 1 imóvel sujeito a AIMI com o VPT de 110.000,00 €, e ainda,

- Bem comum averbado na matriz predial em nome do sujeito passivo A sujeito a AIMI com o VPT total de 635.000,00 €¹²¹.

	Opção pela <u>tributação separada</u>		Opção pela <u>tributação conjunta</u>
	Sujeito Passivo C	Sujeito Passivo D	Sujeito Passivo C Sujeito Passivo D
Valor tributável¹²² (= soma VPT - dedução)	75.000,00 € + 635.000,00 € – 600.000,00 € = 110.000,00 €	110.000,00 € – 600.000,00 € = - 490.000,00 €	75.000,00 € + 110.000,00 € + 635.000,00 € - 1.200.000,00 € = - 380.000,00 €
Taxa aplicável¹²³	0,7%	0,7%	0,7%

¹²¹ Aqui presumimos que o prédio foi adquirido antes do matrimónio, pelo que se mantém registado, em termos cadastrais e matriciais, na titularidade do cônjuge C que trouxe o bem para o casamento.

¹²² Calculado de acordo com o art.º 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a). No caso da opção pela tributação conjunta aplicar-se-á também o art.º 135.º-D, n.º 1 do CIMI.

¹²³ Nos termos do art.º 135.º-F, n.ºs 1, 2 e 3 do CIMI, será 0,7% se $VPT > 600.000,00 \text{ €} \leq 1.000.000,00 \text{ €}$ e 1% se $VPT > 1.000.000,00 \text{ €} \leq 2.000.000,00 \text{ €}$ e 1,5% se $VPT > 2.000.000,00 \text{ €}$. Ou o dobro destes valores, no caso de opção pela tributação conjunta.

Liquidação	110.000,00 € * 0,7% = 770,00 €	Isento de AIMI (o valor tributável é totalmente deduzido)	Isentos de AIMI (o valor tributável é totalmente deduzido)
-------------------	--	---	--

Neste caso, e tal como no anterior, seria mais vantajoso para o casal a opção pela tributação conjunta porque não haveria lugar à liquidação de AIMI, contrariamente ao que aconteceria se optassem pela tributação separada, em que o sujeito passivo C teria de proceder ao pagamento de 770,00 €.

Exemplo 3:

O casal, E e F, casado sob o regime da comunhão geral de bens.

- E detém 4 imóveis sujeitos a AIMI com o VPT total de 665.000,00 €;

- F detém 1 imóvel sujeito a AIMI com o VPT de 275.000,00 €, e ainda,

- Bem comum, adquirido na constância do matrimónio, averbado na matriz predial em nome do sujeito passivo E e F sujeito a AIMI com o VPT total de 545.000,00 €.

Nesta situação, os sujeitos passivos poderiam optar pela tributação conjunta ou caso não quisessem, poderiam recorrer também ao art.º 135.º-D, n.º 2 do CIMI, sendo, cada um tributado pela soma do VPT dos prédios próprios e a meação dos prédios comuns, que se presumem iguais (545.000,00 €/2 = 272.500,00 €).

	Opção pela <u>tributação separada</u>		Opção pela <u>tributação conjunta</u>
	Sujeito Passivo E	Sujeito Passivo F	Sujeito Passivo E Sujeito Passivo F
Valor tributável¹²⁴	665.000,00 € +	275.000,00 € +	665.000,00 € +
(= soma VPT - dedução)	272.500,00 €	272.500,00 €	275.000,00 € +
	- 600.000,00 € =	- 600.000,00 € =	545.000,00 € -
	337.500,00 €	- 52.500,00 €	1.200.000,00 € =
			285.000,00 €

¹²⁴ Calculado de acordo com o art.º 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a). No caso da opção pela tributação conjunta aplicar-se-á também o art.º 135.º-D, n.º 1 do CIMI.

Taxa aplicável ¹²⁵	0,7%	0,7%	0,7%
Liquidação	337.500,00 € *0,7% = 2.362,50 €	Isento de AIMI (o valor tributável é totalmente deduzido)	285.000,00 € *0,7% = 1.995,00 €

Nesta situação, seria mais vantajoso para o casal a opção pela tributação conjunta, uma vez que pagariam a título de AIMI 1.995,00 €, contrariamente ao que aconteceria com a opção pela tributação em separado, pese embora o sujeito passivo F não tivesse de pagar, por seu turno o sujeito passivo E estaria sujeito ao pagamento do tributo no valor de 2.362,50 €.

Por último, gostaríamos de realçar, dado os exemplos acima apresentados, a falta de neutralidade que o AIMI apresenta quanto à situação pessoal ou familiar dos sujeitos passivos, torna-o manifestamente vulnerável à possibilidade de fraude por esta via¹²⁶, uma vez que a tributação conjunta, na maioria dos casos, assume-se como uma isenção de pagamento, ou quando a este haja lugar, ao pagamento de menor montante do imposto para sujeitos passivos casados ou unidos de facto que optem pela tributação conjunta.

¹²⁵ Nos termos do art.º 135.º-F, n.ºs 1,2 e 3 do CIMI, será 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €. Ou o dobro destes valores, no caso de opção pela tributação conjunta.

¹²⁶ No mesmo sentido, JOSÉ PIRES entende que os “*chamados casamentos ou uniões de facto fiscais*” abrem portas para a possibilidade de fraude. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.65.

3.3.2 Heranças indivisas

Pese embora, o legislador equipare as heranças indivisas a pessoas coletivas, como já defendemos, esta equiparação não produz efeitos práticos sendo as mesmas tributadas segundo o regime das pessoas singulares (art.º 135.º-F, n.º 1 *in fine* do CIMI)¹²⁷. Por esta razão, automatizamos a tributação das heranças indivisas relativamente às pessoas coletivas.

Preceitua o art.135.º-E do CIMI um conjunto de regras específicas aplicáveis à tributação das heranças indivisas¹²⁸. Deste modo, o legislador permitiu, *ex vi* art.º 135.º-A, n.º 2 do CIMI, que a própria herança indivisa fosse tributada, ou que a tributação ocorresse na esfera jurídica dos herdeiros, *ex vi* art.º 135.º-E do CIMI.

Destarte, o valor tributável imputável às heranças indivisas pode ficar sujeito a dois regimes distintos, isto é, a tributação da própria herança indivisa - o regime regra (regime supletivo) ou a tributação na esfera jurídica dos herdeiros¹²⁹.

No que toca ao regime regra, a liquidação do AIMI é efetuada com base nos elementos constantes nas matrizes prediais, nos mesmos termos aplicáveis às pessoas singulares, isto é, o AIMI é devido pela própria herança indivisa, representada pelo cabeça de casal, e calculado tendo por referência a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios sujeitos a AIMI da titularidade da herança indivisa, sendo deduzido o montante de 600.000,00 €¹³⁰ aplicando-se a taxa de 0,7%¹³¹, sem prejuízo da possibilidade de aplicação das taxas agravadas, previstas no art.º 135.º-F n.ºs 2 e 3 do CIMI¹³².

Por outro lado, resulta do art.º 135.º-E do CIMI, a possibilidade de opção pela tributação na esfera jurídica de cada herdeiro, mediante apresentação da declaração

¹²⁷ No mesmo sentido, JOSÉ PIRES que defende que esta equiparação não produz qualquer efeito no que toca à aplicação das taxas nem a qualquer outro efeito, baseando-se apenas num regime que permite, aos herdeiros, afastarem esta equiparação e serem tributados individualmente. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes – *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.55.

¹²⁸ Estamos perante uma herança indivisa quando os herdeiros já se encontram determinados, pese embora o património da herança ainda não tenha sido distribuído pelos herdeiros, cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais – *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

¹²⁹ AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais – *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

¹³⁰ Nos termos do art.º 135.º-C, n.º 2 alínea b) do CIMI.

¹³¹ Nos termos do art.º 135.º-F, n.º 1 do CIMI.

¹³² AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais – *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

identificativa de todos os herdeiros e respetivas quotas (pelo cabeça de casal da herança), de modelo a aprovar por portaria e no prazo de 1 a 31 de março, no Portal das Finanças. Esta declaração tem de ser confirmada por cada um dos herdeiros¹³³, em declaração própria, também no Portal das Finanças e no prazo de 1 a 30 de abril de cada ano¹³⁴. De notar que a segunda condição é dependente da primeira, pelo que, se a primeira não existir, a segunda também não¹³⁵¹³⁶.

Neste caso, uma vez afastada a equiparação, a quota parte do herdeiro sobre o valor do prédio ou dos prédios que integram a herança indivisa acresce à soma dos VPT's que constem da matriz na titularidade desse herdeiro, para efeitos da determinação do valor tributável¹³⁷. Isto permite que cada um dos herdeiros beneficie da dedução de 600.000,00 €, enquanto pessoas singulares, o que já não acontece se for a própria herança a ser tributada, deduzindo-se esse valor uma única vez^{138 139}. Assim, cada herdeiro será tributado de acordo com as regras previstas para as pessoas singulares.

Vejamos, de seguida, dois exemplos para melhor compreensão¹⁴⁰.

Exemplo 1:

Admitamos uma herança indivisa proprietária de um conjunto de imóveis sujeitos a AIMI, no valor global de 1.500.000,00 €, existindo 3 herdeiros em partes iguais (herdeiros A, B e C), que não são proprietários de mais nenhum prédio sujeito a AIMI.

¹³³ O afastamento da equiparação só acontecerá se todos os herdeiros confirmarem na dita declaração as suas quotas, cfr. FERREIRA, Rui Miguel Zeferino – *Lexit – Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.222-223.

¹³⁴ CORREIA, Rui Araújo – *Património – Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. N.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

¹³⁵ FERREIRA, Rui Miguel Zeferino – *Lexit – Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.222-223.

¹³⁶ É necessária a intervenção de todos os herdeiros e que as respetivas declarações entregues pelos herdeiros e pelo cabeça de casal sejam conformes entre si. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes – *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.68.

¹³⁷ Art.º 135.º, n.º 4 do CIMI, cfr. FERREIRA, Rui Miguel Zeferino – *Lexit – Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.222-223.

¹³⁸ FERREIRA, Rui Miguel Zeferino – *Lexit – Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.222-223.

¹³⁹ No mesmo sentido, CORREIA, Rui Araújo – *Património – Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

¹⁴⁰ CORREIA, Rui Araújo – *Património – Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. N.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.

	Opção pelo <u>regime regra</u>	Opção pela <u>tributação na esfera jurídica de cada herdeiro</u>
	Sujeito Passivo Herança indivisa	Sujeito Passivo A/B/C Cada herdeiro será responsável por um VPT de 500.000,00 € (1.500.000,00 €/3)
Valor tributável (= soma VPT - dedução)	1.500.000,00 € – 600.000,00 € = 900.000,00 €¹⁴¹	500.000,00 € – 600.000,00 € = - 100.000,00 €¹⁴²
Taxa aplicável	0,7%¹⁴³	0,7%¹⁴⁴
Liquidação	900.000,00 € * 0,7% = 6.300,00 €	Isento de AIMI (o valor tributável é totalmente deduzido)

Nesta situação verificamos que, claramente, a opção pela imputação da quota-parte a cada herdeiro seria mais benéfico uma vez que ficavam isentos de pagamento de AIMI, ao passo que, a tributação da própria herança indivisa levaria ao pagamento de 6.300,00 €.

Exemplo 2:

Agora, admitamos uma herança indivisa, na qual consta um conjunto de prédios sujeitos a AIMI, no valor global de 3.000.000,00 €, existindo 3 herdeiros em partes iguais (herdeiros D, E e F).

O herdeiro D, solteiro, é proprietário de um prédio urbano habitacional sujeito a AIMI com VPT de 600.000,00 €.

O herdeiro E, solteiro, é proprietário de um terreno para construção sujeito a AIMI com VPT de 600.000,00 €.

¹⁴¹ Calculado de acordo com os art.ºs 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea b) do CIMI.

¹⁴² Calculado de acordo com os art.ºs 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a) do CIMI.

¹⁴³ Nos termos do art.º 135.º-F, n.º 1 do CIMI, será 0,7% se VPT > 600.000,00 €.

¹⁴⁴ Nos termos do art.º 135.º-F, n.ºs 1,2 e 3 do CIMI, será 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €. Ou o dobro destes valores, no caso de opção pela tributação conjunta.

O herdeiro F, solteiro, é proprietário de um prédio urbano habitacional sujeito a AIMI com VPT de 600.000,00 €.

	Opção pelo regime regra	Opção pela <u>tributação na esfera jurídica de cada herdeiro</u>		
	Sujeito Passivo Herança indivisa	Cada herdeiro será responsável por um VPT de 1.000.000,00€ (3.000.000,00 €/3)		
		Sujeito Passivo D	Sujeito Passivo E	Sujeito Passivo F
Valor tributável (= soma VPT - dedução)	3.000.000,00 € – 600.000,00 € = 2.400.000,00 €¹⁴⁵	1.000.000,00 € + 600.000,00 € – 600.000,00 € = 1.000.000,00 €¹⁴⁶	1.000.000,00 € + 600.000,00 € – 600.000,00 € = 1.000.000,00 €¹⁴⁷	1.000.000,00 € + 600.000,00 € – 600.000,00 € = 1.000.000,00 €¹⁴⁸
Taxa aplicável	0,7%¹⁴⁹	0,7%¹⁵⁰	0,7%¹⁵¹	0,7%¹⁵²
Liquidação	2.400.000,00 € * 0,7% = 16.800,00 €	1.000.000,00 € * 0,7% = 7.000,00 €	1.000.000,00 € * 0,7% = 7.000,00 €	1.000.000,00 € * 0,7% = 7.000,00 €

No caso da tributação da herança como pessoa coletiva, haveria lugar ao pagamento de 16.800,00 €.

¹⁴⁵ Calculado de acordo com os art.ºs 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea b) do CIMI.

¹⁴⁶ Calculado de acordo com os art.ºs 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a) do CIMI.

¹⁴⁷ Calculado de acordo com os art.ºs 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a) do CIMI.

¹⁴⁸ Calculado de acordo com os art.ºs 135.º-C, n.ºs 1 e 2 alínea a) do CIMI.

¹⁴⁹ Nos termos do art.º 135.º-F, n.º 1 do CIMI, será 0,7% se VPT > 600.000,00 €.

¹⁵⁰ Nos termos do art.º 135.º-F, n.ºs 1,2 e 3 do CIMI, será 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €. Ou o dobro destes valores, no caso de opção pela tributação conjunta.

¹⁵¹ Nos termos do art.º 135.º-F, n.ºs 1,2 e 3 do CIMI, será 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €. Ou o dobro destes valores, no caso de opção pela tributação conjunta.

¹⁵² Nos termos do art.º 135.º-F, n.ºs 1,2 e 3 do CIMI, será 0,7% se VPT > 600.000,00 € ≤ 1.000.000,00 € e 1% se VPT > 1.000.000,00 € ≤ 2.000.000,00 € e 1,5% se VPT > 2.000.000,00 €. Ou o dobro destes valores, no caso de opção pela tributação conjunta.

Contrariamente, com a opção declarativa de identificação dos herdeiros, D, E e F pagariam o valor de 7.000,00 €. Este valor é superior ao resultante da divisão por 3 da coleta devida pela herança indivisa ($16.800,00 \text{ €} / 3 = 5.600,00 \text{ €}$).

Por isto, a opção pela tributação da herança como pessoa coletiva seria a opção menos penalizadora para os herdeiros.

3.3.3 Pessoas coletivas e entidades equiparadas

No caso das pessoas coletivas e entidades equiparadas, o cálculo do AIMI será a soma dos VPT's de todos os prédios pertencentes, com a exceção daqueles que são isentos ou não sujeitos a IMI, sobre o qual incide a taxa de AIMI de 0,4%¹⁵³. Contrariamente ao que o legislador previu para as pessoas singulares, não há lugar a qualquer dedução¹⁵⁴.

Vejamos o seguinte exemplo para melhor compreensão:

P, é uma pessoa coletiva proprietária de dois prédios urbanos habitacionais.

- Prédio R, com VPT de 200.000,00 €;

- Prédio S, com VPT de 500.000,00 €.

O cálculo do AIMI será efetuado da seguinte forma: soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pela pessoa coletiva * 0,4%.

Assim: 200.000,00 € + 500.000,00 € = 700.000,00 € * 0,4% = **2.800,00 €**

A título de AIMI, P teria de pagar 2.800,00 €.

Quanto a esta matéria, existem regimes especiais, nomeadamente quanto aos prédios detidos por pessoas coletivas para uso pessoal dos titulares do seu capital social, que passaremos a analisar com maior detalhe.

3.3.3.1 No caso de prédios detidos por pessoas coletivas ou entidades equiparadas afetos a uso pessoal dos seus titulares

Primeiramente, embora a lei não esclareça se este regime se aplica também às entidades equiparadas a pessoas coletivas¹⁵⁵, entendemos que a resposta a esta questão é afirmativa, porquanto o n.º 2 do art.º 135.º-A do CIMI determina que, para efeitos do AIMI, são equiparadas a pessoas coletivas quaisquer entidades, ainda que sem personalidade jurídica, que figurem nas matrizes dos prédios sujeitos a AIMI.

No que diz respeito ao regime dos prédios detidos por pessoas coletivas ou entidades equiparadas para uso pessoal dos titulares do seu capital social, bem como dos titulares de órgãos sociais ou familiares, estamos perante a tributação, de forma

¹⁵³ Cfr. art.º 135.-F, n.º 1 do CIMI.

¹⁵⁴ Nos termos do art.º 135.º-C, n.ºs 1 e 2 *a contrario* do CIMI.

¹⁵⁵ Uma vez que a redação do n.º 4 do art.º 135.º-F apenas refere “*O valor dos prédios detidos por pessoas coletivas (...)*”.

gravosa¹⁵⁶, de prédios que as pessoas coletivas detenham no seu património para uso pessoal das pessoas físicas que, de algum modo influenciam a sua gestão¹⁵⁷.

Para tanto terão de se verificar, simultaneamente, dois requisitos¹⁵⁸, nomeadamente que os prédios sejam detidos por pessoas coletivas ou entidades equiparadas e que estejam afetos ao uso pessoal de um tipo de pessoas, que podem ser: membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização; os seus respetivos cônjuges; bem como os seus respetivos ascendentes ou descendentes; e ainda titulares do capital¹⁵⁹.

O n.º 4 da norma 135.º-F do CIMI foi uma novidade, fruto da LOE para 2019¹⁶⁰, aplicando uma taxa agravada¹⁶¹ ao valor dos prédios detidos por pessoas coletivas afetos a uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros de órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes de 0,7 %, sendo sujeito à taxa marginal de 1 % para a parcela do valor que exceda 1.000.000,00 € e seja igual ou inferior a 2.000.000,00 €, e à taxa marginal de 1,5 % para a parcela que exceda 2.000.000,00 €.

Este regime apresenta um carácter lacunar que iremos expor, de forma sucinta.

JOSÉ PIRES aponta como primeira questão o entendimento, por parte do legislador, de “*prédios detidos*”, na medida em que se trata de um termo mais abrangente em relação ao conceito de proprietário, usufrutuário ou superficiário¹⁶². Contudo não nos parece possível a aplicação de um conceito vago, previsto no art.º 135.º-F, n.º 4 do CIMI, quando a incidência pessoal do AIMI apenas abarca os sujeitos passivos titulares dos direitos de propriedade, de usufruto ou direito de superfície¹⁶³.

¹⁵⁶ Cfr. art.º 135.º-F, n.º 4 do CIMI.

¹⁵⁷ PIRES, José Maria Fernandes – *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.60.

¹⁵⁸ Estes requisitos devem ser observados quando ocorre a data da produção do facto gerador do imposto, isto é, a 1 de janeiro do ano a que respeita.

¹⁵⁹ PIRES, José Maria Fernandes – *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.60-61.

¹⁶⁰ Cfr. art.º 286.º da LOE/2019.

¹⁶¹ Aplicar-se-ão as taxas previstas para as pessoas singulares, mas sem qualquer dedução.

¹⁶² PIRES, José Maria Fernandes – *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.61.

¹⁶³ No mesmo sentido, refere JOSÉ PIRES que “(...) a interpretação desta norma deve subordinar-se ao princípio da incidência pessoal, e essa estabelece que é sujeito passivo do adicional o titular daqueles direitos reais.” Pelo que “devemos entender que o conceito (...) abrange apenas os prédios de que a pessoa coletiva é proprietária, usufrutuária ou superficiária e não qualquer outros tipos de prédios detidos com base noutros tipos de relações jurídicas, por exemplo de arrendamento ou de comodato.” Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.61.

Inicialmente, não previa a forma de verificação dos respetivos requisitos, nomeadamente um mecanismo que permitisse detetar situações de afetação de prédios, cabendo à AT o ónus da prova¹⁶⁴. Contudo esta questão foi ultrapassada com a introdução do n.º 7 do art.º 135.º-F¹⁶⁵, devendo ser os prédios identificados no anexo à Declaração Modelo 22 de IRC¹⁶⁶.

JOSÉ PIRES questiona também a determinação da “afetação ao uso pessoal” dos prédios, ou seja, se a lei exige uma afetação permanente ou meramente episódica¹⁶⁷ e, por sua vez, se a aplicação da taxa agravada pressupõe a utilização apenas pelas pessoas previstas na lei ou basta, para que ela se aplique, que uma dessas pessoas, num período, ainda que curto, tenha utilizado determinado prédio. Pois bem, uma vez que o legislador utiliza o termo “afetação” do prédio e não o conceito de utilização, teremos de ter em conta o fim a que se destina o prédio e a afetação do mesmo¹⁶⁸, que exige um estado de permanência prolongado no tempo¹⁶⁹. Vejamos no caso de uma empresa que detém imóveis para arrendamento e um deles é utilizado, por um administrador da empresa em questão, para uma estadia episódica, num período em que se encontrava desabitado e decorriam diligências para novo arrendamento. Neste exemplo, JOSÉ PIRES entende que não se reúnem os pressupostos para aplicação desta taxa agravada uma vez que esta utilização não se enquadra “num quadro de afetação do prédio a uso pessoal” na medida em que, durante esta utilização¹⁷⁰, o prédio se manteve afeto ao arrendamento.

A lei também não parece ser clara quanto à “utilização pessoal”, se para habitação ou para outros fins. Contudo esta questão não nos parece oportuna na medida em, que o art.135.º- B do CIMI prevê, claramente, a incidência real do AIMI e, conseqüentemente

¹⁶⁴ JOSÉ PIRES avançava já com uma solução que passaria pela adoção de um regime idêntico ao previsto no art.º 46.º, n.º 9 do EBF, que considera ter “havido afetação dos prédios ou partes de prédios à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se aí se fixar o respetivo domicílio fiscal”. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.61-62.

¹⁶⁵ Este n.º foi introduzido com a LOE/2018, art.º 257.º.

¹⁶⁶ Cfr. BARROS, Miguel de Antas de; AZEVEDO, Patrícia Anjos - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.223-224.

¹⁶⁷ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.62.

¹⁶⁸ O estado de afetação deve verificar-se na data da produção do facto gerador, ou seja, a 1 de janeiro do ano a que respeita.

¹⁶⁹ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.62-63.

¹⁷⁰ Esta utilização episódica não pressupõe uma afetação do prédio a uso pessoal uma vez que não exige a utilização permanente de uma só pessoa, podendo ser conjunta ou alternativa de várias pessoas, em momentos diferentes, desde que sejam as que a lei identifica. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.63.

esta utilização será para habitação ou terrenos para construção, quando se verifique, reunidos os respetivos pressupostos¹⁷¹.

Verificados os pressupostos, o AIMI será calculado sobre a soma dos VPT's dos prédios de afetação ao uso pessoal dos titulares da pessoa coletiva ou entidade equiparada, com aplicação da taxa de 0,7% até ao valor de 1.000.000,00 €, aplicando-se a taxa marginal de 1% para a parcela do valor que exceda 1.000.000,00 € e seja igual ou inferior a 2.000.000,00 €, e a taxa marginal de 1,5% para a parcela que exceda 2.000.000,00 €. Os demais prédios que não se encontrem nesta situação serão tributados à taxa de 0,4%.

Passamos agora à apresentação de um exemplo para melhor compreensão da aplicação do AIMI nestes casos.

X, pessoa coletiva é proprietária de quatro prédios urbanos habitacionais sujeitos a AIMI:

- Prédio A, com VPT de 400.000,00 €;
- Prédio B, com VPT de 500.000,00 €;
- Prédio C, com VPT de 500.000,00 €, afeto ao uso pessoal do sócio Y;
- Prédio D, com VPT de 600.000,00 €, afeto ao uso pessoal do sócio Z.

Esta tributação de AIMI está, em boa verdade, sujeita a “dois regimes”: o regime normal¹⁷² (soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pela pessoa coletiva * 0,4%) e o regime à taxa agravada previsto para prédios detidos por pessoas coletivas afetos a uso pessoal dos seus titulares¹⁷³ (soma dos VPT's dos prédios urbanos habitacionais detidos pela pessoa coletiva * 0,7% se $VPT \leq 1.000.000,00 \text{ €}$ e * 1% se $VPT > 1.000.000,00 \text{ €} \leq 2.000.000,00 \text{ €}$ e 1,5% se $VPT > 2.000.000,00 \text{ €}$).

AIMI sujeito à taxa normal (prédios A e B): $(400.000,00 \text{ €} + 500.000,00 \text{ €}) * 0,4\% = 3.600,00 \text{ €}$.

AIMI sujeito à taxa agravada (prédios C e D): $(500.000,00 \text{ €} + 600.000,00 \text{ €}) = 1.100.000,00 \text{ €}$. Assim: $[(1.000.000,00 \text{ €} * 0,7\%) + (100.000,00 \text{ €} * 1\%)] = 8.000,00 \text{ €}$.

Desta forma, a pessoa coletiva X estaria sujeita ao pagamento de 11.600,00 € $(3.600,00 \text{ €} + 8.000,00 \text{ €})$ a título de AIMI.

¹⁷¹ Ou terrenos para construção, quando se verifique, reunidos os respetivos pressupostos. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.63-64.

¹⁷² Com a aplicação da taxa de 0,4%, nos termos do art.º 135.º-F, n.º 1 do CIMI.

¹⁷³ Com aplicação da taxa de 0,7% até ao valor de 1.000.000,00 €, aplicando-se a taxa marginal de 1% para a parcela do valor que exceda 1.000.000,00 € e seja igual ou inferior a 2.000.000,00 €, e a taxa marginal de 1,5% para a parcela que exceda 2.000.000,00 €, nos termos do art.º 135.º-F, n.º 4 do CIMI.

Por fim, achamos conveniente deixar a ressalva de que esta tributação está dependente da informação fornecida à AT, por parte das pessoas coletivas e entidades equiparadas, de que os prédios se encontram afetos ao uso pessoal dos seus titulares, o que, por vezes, podem revelar-se desvios fraudulentos ao objetivo desta tributação, mormente quando esta informação não seja fornecida.

3.3.3.2 No caso de residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal mais favorável

Quanto aos residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal mais favorável o legislador prevê a aplicação de uma taxa agravada de 7,5% aos prédios detidos, nos termos do n.º 5 do art.º 135.º-F do CIMI¹⁷⁴, mas que não sejam propriedade de pessoas singulares (cfr. n.º 6, art.º 135.º-F do CIMI).

Desta forma, o legislador tributa prédios detidos por entidades sediadas num dos designados territórios *off shore*. Isto é, entidades com domicílio fiscal na chamada lista de “*paraísos fiscais*”, conforme o n.º 1 do art.º 63.º-D da LGT e Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro¹⁷⁵.

Na esteira de JOSÉ PIRES a razão de ser desta taxa agravada funda-se no combate à fraude e evasão fiscal¹⁷⁶, baseando-se no pressuposto de que todos adotam comportamentos evasivos. Contudo, ressalva que esta opção não será a mais justa para os contribuintes cumpridores, uma vez que são tributados na mesma medida que aqueles que praticam a evasão fiscal¹⁷⁷.

Ainda no que concerne ao n.º 5 do art.º 135.º-F do CIMI, o legislador refere-se a “*prédios que sejam propriedade*”, o que significa que se a entidade sedeada num regime de tributação privilegiada for superficiária ou usufrutuária não está sujeita a esta taxa agravada, sendo aplicável a taxa normal de 0,4%¹⁷⁸. Defendemos que tratando-se o AIMI

¹⁷⁴ Esta norma apresenta formulação idêntica ao previsto para o IMI, nos termos do art.112.º, n.º 4 do CIMI.

¹⁷⁵ Na redação conferida pela Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro.

¹⁷⁶ “*A aplicação desta taxa tem como pressuposto o combate à evasão fiscal.*” Cfr. RODRIGUES, Marco Miguel Pereira; AZEVEDO, Patrícia Anjos; CORREIA, Rui Araújo - AIMI – *Regimes de Liquidação*. O Informador Fiscal. (janeiro 2022). [Consult. 15 fevereiro 2022]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi-regimes-de-liquidacao/>.

¹⁷⁷ “*acima de tudo os impostos não podem ter natureza sancionatória, pela sua própria natureza*”, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.69.

¹⁷⁸ PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO E MARISA MORAIS VIEIRA discordam desta distinção de regimes em função do título, dado que esta taxa é igual à taxa aplicável para os efeitos do IMI. Trata-se de uma tributação sancionatória com o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscal. Cfr. VIEIRA, Marisa Morais

de um tributo pessoal, este deveria incidir sobre um valor tributável agregado e único. Contudo a aplicação desta taxa agravada apenas incide sobre uma classe de prédios destes sujeitos passivos. Isto implica que estes fiquem sujeitos a dois tipos de taxas, aplicando-se a taxa agravada aos prédios de que sejam proprietários e as taxas normais aos que sejam usufrutuários e superficiários¹⁷⁹.

Por isto, sinteticamente, o sujeito passivo será tributado, de forma gravosa, em sede de AIMI quando (i) seja proprietário do prédio; (ii) não seja pessoa singular; e (iii) seja residente em território de tributação privilegiada.

Por conseguinte, a fórmula de cálculo será: (soma do VPT de todos os prédios sujeitos e não isentos de AIMI) * 7,5%. De modo a simplificar, vejamos o seguinte exemplo.

P, sociedade anónima, sediada na República Árabe do Yémen¹⁸⁰ é proprietária de 1 prédio urbano habitacional sujeito a AIMI.

- Prédio A, com VPT de 500.000,00 €; e

- Usufrutuária do prédio B urbano habitacional sujeito a AIMI, com VPT de 800.000,00 €.

Nesta situação estaremos perante duas situações de tributação de AIMI. No caso do prédio A haverá lugar à aplicação da taxa agravada de 7,5%, porquanto se trata de um prédio de que a sociedade é proprietária, situado num local sujeito a um regime de tributação privilegiada (cfr. art.º 135.º-F, n.º 5 do CIMI). Já no caso do prédio B, como a sociedade apenas é usufrutuária, haverá lugar à aplicação da taxa normal de 0,4% (cfr. art.º 135.º-F, n.º 1 e n.º 5 *a contrario* do CIMI).

AIMI sujeito à taxa agravada (prédio A): $500.000,00 \text{ €} * 7,5\% = 37.500,00 \text{ €}$.

AIMI sujeito à taxa normal (prédio B): $800.000,00 \text{ €} * 0,4\% = 3.200,00 \text{ €}$.

Desta forma, a sociedade P estaria sujeita ao pagamento de 40.700,00 € (37.500,00 € + 3.200,00 €) a título de AIMI.

- *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

¹⁷⁹ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.70.

¹⁸⁰ País sujeito a um regime de tributação privilegiada, nos termos da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, alínea 83).

3.4 Liquidação e pagamento

3.4.1 Forma e prazo da liquidação

No que concerne à liquidação (cfr. art.º 135.º-G do CIMI), o AIMI é liquidado anualmente pela AT, no mês de junho do ano a que o imposto respeita¹⁸¹, com base nos VPT dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes a um de janeiro do exercício económico a que o mesmo respeita^{182 183}. Desta norma retiramos a autonomia instrumental, que é característica a este tributo, em relação ao IMI¹⁸⁴. De notar ainda que o AIMI é liquidado e pago no próprio ano a que respeita, contrariamente ao que acontece na generalidade dos impostos periódicos (tais como o IMI, IRS ou IRC).

O n.º 2 desta norma postula uma regra de solidariedade para o cumprimento do imposto, de ambos os sujeitos passivos¹⁸⁵, e na aferição da respetiva legitimidade, no caso de opção pela tributação conjunta¹⁸⁶.

Quanto ao n.º 3 da norma em análise, havendo o afastamento da equiparação a pessoa coletiva da herança indivisa, a liquidação tem por base as quotas-partes constantes da declaração enviada pela figura do cabeça de casal e confirmada por todos os

¹⁸¹ Reforçando a ideia de independência na aplicação do adicional em relação ao imposto principal, pois o momento de liquidação e apuramento do imposto é anterior. Cfr. MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal-Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.225-226.

¹⁸² AZEVEDO, Patrícia Anjos - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.218-220.

¹⁸³ No que respeita aos prédios omissos, o legislador nada refere quanto à sujeição pessoal do AIMI, pelo que, entendemos que, apenas haverá lugar à liquidação de AIMI depois da sua inscrição na matriz. Quanto a esta matéria, a liquidação de IMI apenas ocorre após a avaliação e inscrição do prédio na matriz predial (nos termos do art.º 113.º, n.º 3 do CIMI), sempre com respeito pelo prazo de quatro anos de caducidade do direito à liquidação (nos termos do art.º 45.º, n.ºs 1 e 4 da LGT, ex vi art.º 116.º, n.º 1 do CIMI).

¹⁸⁴ “O IMI evidencia uma descentralização administrativa, processo diferenciado do que sucede no AIMI quanto à sua liquidação. Este é liquidado anualmente, tendo como sustentação fática o valor dos imóveis presentes na órbita do sujeito passivo, no dia 1 de janeiro do ano civil em que consistir e residir o imposto, evidenciando aqui a sua independência, nomeadamente por o período de liquidação deste adicional, comumente assimilado como acessório” por ter um período de liquidação diferente. Cfr. MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.225-226.

¹⁸⁵ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

¹⁸⁶ “É também de referir a estreita necessidade correspondência normativa com o prescrito no CIRS no seu art.14.º, complementando a disposição legal e evidenciando o caráter instrumental da norma, oferecendo uma resposta direta às condições desse mesmo artigo do CIRS e elencando a forma de cálculo e cumprimento do imposto, procedendo-se a uma liquidação única”. Cfr. MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.225-226.

herdeiros¹⁸⁷. Assim a herança indivisa é tributada como pessoa singular, somando todos os imóveis e submetendo-os à taxa correspondente. Contrariamente, podem os herdeiros optar por uma liquidação indiferenciada existindo, uma espécie de “alternativa atendível”, pelo que têm a possibilidade de escolher o regime que lhes é mais favorável¹⁸⁸.

Uma questão pertinente que se coloca quanto à liquidação é o modo como esta é comunicada pela administração tributária aos sujeitos passivos, uma vez que o legislador não consagra uma norma legal para a aplicação do regime do IMI, enquanto regime supletivo. No nosso entendimento, não o pretendeu fazer dado que, quando é sua intenção a aplicação de normas do IMI a remissão encontra-se feita. Destarte, JOSÉ PIRES entende que o legislador, embora não tenha regulado a forma como a comunicação é feita, regulou o procedimento de liquidação, pelo que o art.º 119.º do CIMI, sob epígrafe “*Documento de cobrança*” não se aplicará na medida em que o AIMI reveste carácter específico e excecional, relativamente ao regime regra. Deste modo, aplicar-se-á o art.º 38.º, n.º 4 do CPPT que regula o regime regra das notificações de liquidações de impostos periódicos¹⁸⁹
190.

Esta norma encontra também uma lacuna no que diz respeito às liquidações adicionais e liquidações efetuadas fora do prazo, na esteira de RUI ARAÚJO CORREIA, nestes casos a liquidação passa a ser efetuada de acordo com o previsto nos n.ºs 1 e 2 do art.116.^{o191}. De notar que, se na origem do retardamento da liquidação de parte ou da totalidade do imposto estiver um facto imputável ao sujeito passivo, haverá lugar a juros compensatórios nos termos do art.º 35.º da LGT¹⁹².

¹⁸⁷ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

¹⁸⁸ MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.225-226.

¹⁸⁹ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.78-79.

¹⁹⁰ As notificações relativas a liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei são efetuadas por simples via postal.

¹⁹¹ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

¹⁹² *Ibidem*.

3.4.2 Pagamento

Preceitua o art.º 135.º-H, n.º 1 do CIMI que o pagamento do AIMI é efetuado no mês de setembro do ano a que o mesmo respeita¹⁹³ ¹⁹⁴, sendo este efetuado numa única prestação, não estando previsto o pagamento faseado¹⁹⁵. Contudo, será que o pagamento em prestações não faria sentido, tal como está previsto para o IMI? Coloca-se aqui a questão se o facto de um sujeito passivo possuir prédios urbanos habitacionais com elevado VPT é sinónimo de liquidez para o pagar¹⁹⁶.

O n.º 2 desta norma prevê o efeito que deriva do não cumprimento imediato da obrigação tributária dentro dos prazos estabelecidos no n.º 1, oferecendo, desta forma uma resolução imediata para a hipotética situação de incumprimento (cfr. n.º 4 do art.º 135.º-G do CIMI), baseada em critérios de realidade prática quanto ao pagamento de imposto e por razões de agilização de procedimentos¹⁹⁷. Deste modo, o sujeito passivo é notificado para proceder ao pagamento até ao fim do mês seguinte ao da notificação.

Os serviços da AT enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o documento de cobrança, com a discriminação da liquidação, dos prédios, das quotas-partes, do respetivo valor patrimonial tributário e da coleta¹⁹⁸.

O art.º 135.º-L do CIMI prevê que não haverá lugar a cobrança ou reembolso quando, em virtude da liquidação, ainda que adicional, reforma ou anulação de liquidação, a importância a cobrar ou a restituir seja inferior a 10,00 €¹⁹⁹.

¹⁹³ Esta norma também reforça a questão da independência na aplicação do adicional em relação ao imposto principal, dado que o pagamento de ambos acontece em momentos diferentes. Cfr. MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.226-227.

¹⁹⁴ Caso o sujeito passivo não efetue o pagamento do imposto dentro do prazo legalmente estabelecido no documento de cobrança serão devidos juros de mora nos termos do art.º 44.º da LGT - Cfr. art.º 135.º-H, n.º 4 do CIMI.

¹⁹⁵ Para PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO e MARISA VIEIRA a opção pelo pagamento de uma única prestação deve-se ao facto dos sujeitos passivos do AIMI revelarem maior capacidade contributiva que os demais contribuintes.

¹⁹⁶ No mesmo sentido, AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

¹⁹⁷ MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.226-227.

¹⁹⁸ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

¹⁹⁹ Esta norma foi aditada pela LOE para 2018 (Lei n.º 114/2017 de 29 de dezembro), cfr. ARAÚJO, Marisa Almeida - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.229-230.

3.5 Disposições relativas a impostos de rendimento

O legislador do AIMI teve a preocupação de prever normas que possibilitassem aos sujeitos passivos que afetem os prédios a fins produtivos deduzir o AIMI pago a título de IRS ou IRC, consoante se trate de uma pessoa singular ou coletiva. Deste modo, garantiu que atividade económica não é prejudicada com esta tributação adicional.

3.5.1 Dedução em IRS

Para a dedução de AIMI em sede de IRS é necessário a observância de 3 requisitos nomeadamente, a identidade do sujeito passivo do IRS e do AIMI, que este tenha declarado rendas de prédios sujeitos ao adicional e que seja titular de prédios sujeitos a este tributo²⁰⁰.

Assim, prevê o art.º 135.º-I, n.º 1 do CIMI que o AIMI é dedutível à coleta do IRS²⁰¹ devido pelos sujeitos passivos que detenham rendimentos imputáveis a prédios urbanos sobre os quais incida, o que se aplica até à concorrência da parte da coleta do IRS proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F, no caso de englobamento [alínea a)]²⁰². Esta alínea manifesta um limite máximo de dedução à coleta do IRS do AIMI, que se aplica a toda a coleta gerada pelos rendimentos prediais líquidos, gerados por prédios arrendados, englobados pelos sujeitos passivos.

JOSÉ PIRES defende que esta dedução deveria incidir apenas sobre cada prédio sujeito a AIMI, por exemplo, na situação de um prédio isento de IMI, e, conseqüentemente, não sujeito a AIMI, gerar rendas para o sujeito passivo que estão englobadas no valor da coleta do IRS gerada pelos rendimentos de categoria F²⁰³, que conseqüentemente aumenta o limite máximo do valor de dedução²⁰⁴. O mesmo autor entende que a lei estabelece, também, um limite mínimo de dedução, que se trata do valor do AIMI pago pelo sujeito passivo (cfr. 1ª parte do n.º 1 do art.º 135.º-I do CIMI), sem

²⁰⁰ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.81.

²⁰¹ Cfr. art.º 78.º, n.º 1 alínea l) do CIRS.

²⁰² MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.227-228.

²⁰³ “(...) o referente que a lei utiliza é o da coleta global do IRS gerada por rendimentos da categoria F do sujeito passivo, e essa inclui também a que foi gerada por prédios não sujeitos ou isentos de AIMI.” Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.81-82.

²⁰⁴ Deste modo, o sujeito passivo poderá beneficiar de uma dedução maior em sede de IRS.

distinguir sobre quais os prédios, nomeadamente os que estão arrendados (estes prédios são os que, efetivamente, geram coleta do IRS)²⁰⁵.

Será também dedutível, nos termos da alínea b), até à concorrência da coleta obtida por aplicação da taxa de 28% nos demais casos²⁰⁶.

Em caso de englobamento, ou de aplicação da taxa de 28%, tendo o sujeito passivo obtido o valor tributável através da aplicação desta taxa, o AIMI já não se deduz ou já se considera efetivamente deduzido/ liquidado, não existindo questão relevante para a liquidação de novo imposto²⁰⁷.

Na prática, atendendo aos respetivos anexos do Modelo 3²⁰⁸, deverão ser introduzidos os VPT's de cada prédio sujeito a AIMI, indicando que prédios estão afetos à atividade produtiva, de modo que a dedução do AIMI seja proporcional. No anexo F²⁰⁹, esta informação deve ser preenchida no Quadro 9²¹⁰. Nas instruções de preenchimento do Anexo F do Modelo 3, a AT exemplifica o seu preenchimento, exemplifica um sujeito passivo titular de um património imobiliário sujeito a AIMI com o VPT global de 2.607.826,89 € e um AIMI de 18.878,27 €. Do património imobiliário sujeito a AIMI, somente dois dos prédios (com VPT's de 607.826,89 € e 500.000,00 €) geraram rendimentos prediais, com VPT total de 1.107.826,89 €. No campo 9101 é inscrito o valor total do AIMI pago (18.878,27 €), no campo 9102 deve ser indicado o valor tributável total de todos os prédios urbanos sobre os quais incidiu a liquidação do AIMI efetuada pelo sujeito passivo (2.607.826,89 €). Deste modo, a AT calcula automaticamente o AIMI proporcional ao VPT dos imóveis que geraram rendimentos prediais e que será o montante dedutível até à concorrência da coleta dos rendimentos prediais. Assim: seria dedutível à coleta dos rendimentos prediais correspondente ao AIMI devido pelos dois prédios arrendados no montante de **8.019,65 €** [(1.107.826,89 € * 18.878,27 €): 2.607.826,89 €].

²⁰⁵ Neste sentido, JOSÉ PIRES entende que o direito à dedução se constitui quando se verifica que o sujeito passivo é titular de prédios urbanos sobre os quais incide o AIMI, não tendo de se verificar se este incide ou não sobre prédios arrendados. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.82.

²⁰⁶ Prevista na alínea e) do n.º 1 do art.º 72.º do CIRS, cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal-Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.218-220.

²⁰⁷ MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.227-228.

²⁰⁸ Modelo aprovado para a declaração de rendimentos – IRS, atualmente, em vigor a partir de janeiro de 2021.

²⁰⁹ Anexo que se destina a declarar os rendimentos prediais da pessoa singular.

²¹⁰ Este quadro destina-se à identificação dos prédios urbanos de que o sujeito passivo seja titular, que tenham gerado rendimentos prediais e sobre os mesmos tenha incidido o AIMI.

A dedução à coleta do AIMI é igualmente aplicável, a sujeitos passivos que tenham rendimentos da categoria B no âmbito de atividades específicas de arrendamento ou hospedagem²¹¹, com as adaptações necessárias e legalmente instituídas²¹². Esta dedução destina-se, sobretudo, a evitar a perda de competitividade do mercado português no que respeita ao arrendamento e hospedagem com a criação do AIMI, adotando uma posição neutral do AIMI sobre estas atividades, não as onerando com maior custo fiscal²¹³.

Do ponto de vista prático teremos que um titular de prédios arrendados, sujeito passivo do IRS e do AIMI, pode deduzir todo o AIMI na coleta do IRS, quando as rendas sejam englobadas na categoria F. Por sua vez, se estas forem englobadas na categoria B, esta dedução apenas ocorrerá quando os prédios sejam afetos a atividades específicas de arrendamento ou hospedagem.

Aplicando agora a componente prática, seguimos a mesma linha de raciocínio apresentada para o caso do anexo F do Modelo 3. Com a única diferença que, nesta situação estamos perante o anexo B do Modelo 3, devendo para tanto ser preenchido o Quadro 16²¹⁴, no campo 16101 deve ser indicado o valor total do imposto apurado na liquidação do AIMI ao sujeito passivo e no campo 16102 deve ser indicado o valor tributável total de todos os prédios urbanos sobre os quais incidiu a liquidação do AIMI efetuada ao sujeito passivo.

3.5.2 Dedução em IRC

A dedução do AIMI em sede de IRC pode ocorrer de duas formas, sendo a primeira através da dedução do AIMI como gastos e perdas das naturezas fiscais²¹⁵, na

²¹¹ Esta dedução não é considerada para o limite previsto no n.º 7 do art.º 78.º do CIRS – cfr. art.º 135.º-I, n.º 3 do CIM. Para José Pires esta exclusão assume-se como redundante e sem eficácia uma vez que esta dedução não se encontra incluída na redação do art.78.º do CIRS. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.85.

²¹² “*assim instituído por razões imperiosas de mercado e das características próprias na determinação do imposto correspondente, sendo que, para esse efeito, optou o legislador por permitir a quem desenvolve estas atividades deduzir à coleta o AIMI*”. Cfr. MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019. Pp 227-228.

²¹³ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.83.

²¹⁴ Este quadro destina-se à identificação dos prédios urbanos de que o sujeito passivo seja titular, que tenham gerado rendimentos no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem e sobre os mesmos tenha incidido o AIMI.

²¹⁵ Dedução ao lucro tributável.

determinação da matéria coletável sujeita ao IRC [cfr. art.º 23.º, n.º 2 alínea f) do CIRC]²¹⁶.

A segunda forma será a prevista no n.º 1 do art.º 135.º-J do CIMI. O legislador conferiu, a possibilidade de o montante pago a título de AIMI poder ser deduzido à coleta do ano a que respeita²¹⁷, e até à sua concorrência, pelos sujeitos passivos de IRC, sendo limitada à fração correspondente aos rendimentos gerados por imóveis sujeitos a AIMI no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem²¹⁸. AFONSO MACHADO entende que “*o espírito desta norma reside na intencionalidade do legislador em fazer corresponder os princípios fiscais subjacentes para que não se verifiquem soluções injustas/ inconstitucionais, complementando o CIMI com o CIRC*”²¹⁹.

Nesta situação, haverá lugar ao preenchimento do Modelo 22²²⁰, campo 470 que se destina à inscrição do crédito correspondente ao montante do AIMI pago durante o período a que respeita o imposto.

Esta opção tem como consequência a não consideração como gasto fiscal do montante pago em sede de AIMI, na determinação do lucro tributável em sede de IRC (n.º 2 do art.º 135.º-J do CIMI)²²¹, na medida em que se o valor do imóvel já foi deduzido, o lucro do sujeito passivo sobre o qual incide o imposto terá de ser calculado tendo em conta esta realidade²²². Devendo, para tanto, o montante do AIMI deduzido, ser acrescido no campo 797 do quadro 07, do Modelo 22, para que o montante não seja contabilizado como gasto ou perda sofrida no exercício.

Preceitua o n.º 4 do art.º 135.º-J do CIMI que esta dedução é feita nos mesmos termos da dedução prevista na alínea c) do n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, qualificando-a

²¹⁶ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.87.

²¹⁷ Determinada de acordo com a alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, salvo quanto à aplicação do limite previsto no n.º 1 do art.º 92.º do mesmo Código.

²¹⁸ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

²¹⁹ Visando a desburocratização, a simplicidade e oferecendo alternativas de dedução ao sujeito passivo, abrangendo vários impactos fiscais possíveis resultantes da solução fiscal apresentada, cfr. MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.228-229.

²²⁰ Modelo aprovado para a declaração de rendimentos – IRC, atualmente, em vigor a partir de janeiro de 2022.

²²¹ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

²²² MACHADO, Afonso - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.228-229.

como um benefício fiscal. Desta qualificação resulta o impedimento da dedução às pessoas coletivas que tenham dívidas não regularizadas de natureza fiscal ou à segurança social²²³. Contudo esta dedução não se inclui na aplicação do limite previsto no n.º 1 do art.º 92.º do CIRC²²⁴.

No entanto, sempre que os imóveis sejam detidos, direta ou indiretamente, por entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável, a dedução em IRC do AIMI deixa de ser aplicável nos termos do n.º 3 do art.º 135.º-J do CIMI²²⁵.

²²³ Nos termos do art.ºs 13.º e 14.º do EBF.

²²⁴ “*Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e do regime previsto no n.º 13 do artigo 43.º*” (cfr. art.º 92.º, n.º 1 do CIRC). Face a isto, a dedução à coleta do AIMI não está sujeita à aplicabilidade desta limitação. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.88.

²²⁵ CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.

3.6 Outras disposições

3.6.1 Situações especiais

No caso do regime especial dos prédios sem NIF do respetivo titular²²⁶, de acordo com o art.º 135.º-K do CIMI, nas situações em que não tenha sido dado cumprimento ao disposto no n.º 1 do art.º 23.º do DL n.º 287/2003, de 12 de novembro²²⁷ (identificação dos prédios com o respetivo NIF no prazo de 6 meses), são observadas, para efeitos deste imposto, as regras aplicáveis às pessoas coletivas²²⁸.

Embora esta lacuna não impossibilite a liquidação dos impostos que sobre esses prédios incidem, dificulta que se efetuem operações de cruzamento de dados relativamente ao seu titular, uma vez que a agregação dos VPT de todos os prédios sujeitos a AIMI do mesmo sujeito passivo é feita pelo NIF, ora não havendo esta informação não é possível a aplicação normal do AIMI²²⁹.

O facto do legislador prever a aplicação das regras previstas para pessoas coletivas (com a aplicação da taxa de 0,4% sobre o VPT, sem qualquer dedução de base) é precisamente uma forma de penalizar os titulares dos prédios que ainda não procederam à identificação dos mesmos com o respetivo NIF²³⁰.

Face a isto, assim que o titular do prédio proceda à regularização da situação aplicar-se-á o regime aplicável ao sujeito passivo em questão²³¹.

²²⁶ Os prédios que não têm o NIF do titular averbado na matriz predial são identificados pelo número do verbete – no antigo regime da Constituição Predial era o código numérico que identificava o titular. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.72.

²²⁷ O DL n.º 287/2003 de 12 de novembro impôs uma obrigação acessória específica aos sujeitos passivos do IMI de comunicação do NIF, sob pena de lhes ser aplicada uma coima. Cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

²²⁸ FERREIRA, Rui Miguel Zeferino - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.229.

²²⁹ AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

²³⁰ No mesmo sentido, Patrícia Anjos Azevedo e Marisa Morais Vieira, cfr. AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>.

²³¹ José Pires entende que esta conclusão está em conformidade com o princípio do inquisitório, mediante o qual a AT deve, no procedimento, orientar-se pela descoberta da verdade material, nos termos do art.º 58.º da LGT. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.74.

3.6.2 Correção das opções

Para os sujeitos passivos casados ou que vivam em união de facto, bem como para as heranças indivisas o legislador veio estabelecer um regime de correção de opções que hajam sido feitas para a tributação dos respetivos imóveis em sede de AIMI, nos termos do art.º 135.º-M do CIMI. Assim, no prazo de 120 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, podem os contribuintes manifestar ou alterar as opções referidas nos art.ºs 135.º-D e 135.º-E, nos termos aí previstos, produzindo-se os respetivos efeitos.

Contudo, da entrega dessas declarações não pode resultar a ampliação dos prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial, ou revisão do ato tributário que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas²³². Desta forma, os prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial, ou revisão do ato tributário contam-se sempre nos termos gerais não importando, com este novo prazo para apresentação de declaração para alteração de opções que os sujeitos passivos casados ou que vivam em união de facto ou heranças indivisas entendam apresentar, qualquer alteração ao regime geral do cômputo do prazo, suspensão ou interrupção do mesmo²³³.

²³² Cfr. n.º 2 do referido preceito legal.

²³³ ARAÚJO, Marisa Almeida - *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019, pp.230-231.

4. Adicional ou adicionamento?

Quanto aos impostos podemos distingui-los como principais ou acessórios, sendo que os primeiros não dependem de quaisquer outros, assumindo plena autonomia; e os segundos pressupõem a prévia existência de um imposto, ao qual acrescem. Os impostos acessórios podem assumir duas modalidades, a de adicional ou de adicionamento²³⁴.

JOSÉ CASALTA NABAIS distingue os impostos adicionais dos adicionamentos, considerando que os primeiros se aplicam à coleta previamente determinada de outros impostos, designados de principais, e, no caso dos segundos, a sua incidência é sobre a matéria coletável previamente determinada dos impostos principais²³⁵.

Pese embora o CIMI insira e mencione a designação de “Adicional ao IMI” existem várias diferenças entre o IMI e o AIMI, nomeadamente, quanto à incidência objetiva, determinação do valor tributável, taxas, isenções específicas, momentos de liquidação e pagamento, finalidade e destino das receitas.

Passamos agora à exposição de algumas das distinções, de modo a clarificar esta exposição, vejamos. Enquanto o IMI tributa o património imobiliário estático sito em território português, angariando receita para as autarquias locais - imposto municipal -, conforme prevê o art.º 1.º n.º 1 do CIMI, o AIMI tributa os titulares de prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção sites em território português, constituindo receita para o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social - imposto estadual²³⁶ (cfr. art.1.º, n.º 2 do CIMI).

O AIMI tem por referência a soma dos VPT dos prédios detidos por cada sujeito passivo (cfr. art.135-A.º, n.º 1 do CIMI), já o IMI incide sobre o VPT de cada prédio, sendo irrelevante, em termos gerais, a situação pessoal ou familiar do sujeito passivo (cfr. art.1.º, n.º 1 do CIMI). Desta forma, verificamos que, quanto à sua natureza, o AIMI trata-se de um imposto pessoal sobre a riqueza, dado que atende à situação em que o sujeito passivo se encontra, como já referimos. Por seu turno, o IMI trata-se de um imposto real, porquanto incide sobre o VPT dos prédios rústicos e urbanos situados no território

²³⁴ AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*. 1ª ed. Primeira Edição e Autores. 2020, pp.63-64.

²³⁵ Do mesmo entendimento Braz Teixeira, cfr. BARROS, Catarina Santos - *A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)*. Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, p.9. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

²³⁶ NABAIS, José Casalta – Adicional ao IMI. *In Temas do Direito Tributário 2018*. 1ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2018, p.22. [Consult. 5 novembro 2020]. Disponível online em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TDireitoT2018.pdf.

português²³⁷. Surgindo de imediato uma outra distinção, o âmbito de sujeição real, enquanto o AIMI tributa os prédios urbanos classificados como “*habitacionais*” e “*terrenos para construção*” (cfr. alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 6.º do CIMI *ex vi* art.º 135.º-B, n.º 2 do CIMI), o IMI incide sobre prédios rústicos e urbanos situados em território português (cfr. art.º 1.º, n.º 1 do CIMI).

No que concerne à liquidação e cobrança também os regimes destes tributos diferem, nomeadamente, quanto ao prazo de pagamento, no IMI, o pagamento do imposto ocorre, na maioria das situações, em três prestações - maio, agosto e novembro²³⁸-, enquanto no AIMI, não estando previsto o pagamento em prestações, este ocorre em setembro²³⁹.

Dadas as distinções estruturais apresentadas, defendemos que o AIMI, do ponto de vista da técnica tributária, em boa verdade, não se trata de um verdadeiro adicional ao IMI, dado que não incide sobre a coleta deste, mas sim de um adicionamento uma vez que incide sobre o VPT do IMI²⁴⁰. No mesmo sentido, JOSÉ PIRES defende que o AIMI possui uma incidência diferente do que é usual nos impostos acessórios, porquanto, normalmente, um adicional consiste numa taxa aplicada à coleta do imposto principal²⁴¹

²⁴².

Parece-nos que o AIMI partilha com o IMI quase exclusivamente o Código em que se encontra sistematicamente inserido e a designação, porquanto, através da análise dos art.ºs 135.º-A a 135.º-M do CIMI, consideramos que o AIMI apresenta uma autonomia em relação ao IMI, uma vez que estes normativos englobam regras próprias de incidência, liquidação, cobrança, pagamento e de dedução em impostos sobre o rendimento.

O carácter adicional deste tributo sobre o IMI revela-se, assim, atípico porque não assume as características essenciais deste, indicando que o AIMI é um imposto autónomo do IMI.

²³⁷ Cfr. art.º 1.º, n.º 1 do CIMI.

²³⁸ Cfr. art.º 120.º n.º 1 alínea c) do CIMI.

²³⁹ Cfr. art.º 135.º-H n.º 1 do CIMI.

²⁴⁰ NABAIS, José Casalta – Adicional ao IMI. *In Temas do Direito Tributário 2018*. 1ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2018, pp.19-20. [Consult. 5 novembro 2020]. Disponível online em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TDireitoT2018.pdf.

²⁴¹ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.47.

²⁴² BRAZ TEIXEIRA defende que os impostos adicionais caracterizam-se por serem impostos acessórios aos outros - designados como principais. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.43.

5. Imposto pessoal sobre o património

No que concerne à tributação do património, a CRP exige que esta se constitua como instrumento de igualdade entre os cidadãos, promovendo a diminuição da desigualdade, discriminando, neste caso, os patrimónios de elevado valor, isentando os mais baixos ou adotando taxas progressivas²⁴³. Porém, esta tributação não se deve confundir com a tributação dos rendimentos do património, sendo estes tributados em sede de imposto sobre o rendimento pessoal.

A tributação do património pode incidir sobre o património em si mesmo - imposto sobre imóveis, imposto sobre as fortunas - ou sobre as transferências patrimoniais - imposto sobre aquisições imobiliárias.

Geralmente os sistemas fiscais tributam apenas uma parte nos impostos específicos sobre a riqueza. No caso do AIMI trata-se de um tributo geral sobre a riqueza imobiliária pessoal, limitado e de âmbito parcelar uma vez que incide apenas sobre o VPT dos prédios urbanos e, de entre estes, apenas sobre alguns²⁴⁴.

Ao nível da doutrina encontramos divergências no que respeita à tributação pessoal do património. Surge a querela relativamente ao facto da riqueza se traduzir diretamente em liquidez e, conseqüente, capacidade contributiva ou não. Para tanto, passamos a expor as posições doutrinárias antagónicas.

5.1 Doutrina discordante do imposto pessoal sobre a riqueza

Esta tese é defendida pela convicção de que *“a detenção de riqueza não proporciona liquidez imediata, pelo que os impostos sobre o património são sempre, na sua essência, confiscatórios, dado que através deles o Estado se apropria de uma parte dela”*²⁴⁵. Na prática, se o Estado tributar um imposto a uma taxa de 1% sobre o valor de mercado de um imóvel, ao fim de 100 anos o Estado ter-se-á apropriado do valor total da propriedade²⁴⁶. JOSÉ PIRES defende que *“este tipo de tributação reveste carácter confiscatório quando incide sobre bens não produtivos, e também quando o seu valor é*

²⁴³ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2017, p.178.

²⁴⁴ Podemos dizer que o AIMI se trata de um imposto duplamente parcelar, uma vez que se aplica apenas à riqueza imobiliária e tributa apenas prédios urbanos afetos a habitação e terrenos para construção.

²⁴⁵ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.29.

²⁴⁶ *Ibidem*.

*superior ao da poupança quando incide sobre bens produtivos*²⁴⁷. Por isso, este efeito confiscatório deve limitar o legislador ordinário à margem redistributiva do sistema no seu todo²⁴⁸, não devendo o proprietário ser obrigado a vender o seu património para dar cumprimento ao imposto devido.

Esta tendência discordante reconhece que a tributação do património não atende à capacidade real que o proprietário tem para pagar o imposto, sobretudo quando incide sobre bens que não produzam liquidez nem rendimento. JOSÉ PIRES entende que “*os impostos são sempre pagos em dinheiro no nosso sistema e da mera detenção da riqueza não deriva diretamente a liquidez suficiente para financiar esse pagamento, particularmente nos casos em que essa riqueza está improdutivo*”²⁴⁹.

Daqui resulta que, no caso dos impostos pessoais sobre a riqueza, a capacidade contributiva consubstancia-se numa capacidade financeira – a de pagar impostos. Contudo, BUCHANAN entende que “*a capacidade de pagar impostos mede-se, normalmente, pelos rendimentos e pela riqueza*” pelo que, a capacidade contributiva não deve ser aferida pela disponibilidade de determinado sujeito passivo em pagar impostos em determinado momento, mas sim pela sua capacidade de suportar, atendendo aos seus rendimentos e riqueza, o sacrifício desse pagamento²⁵⁰. Destarte, os impostos devem ser distribuídos atendendo à capacidade de pagamento de cada contribuinte não derivando apenas da capacidade real que o sujeito passivo apresenta²⁵¹.

Face a isto, o sistema fiscal deveria tributar apenas o rendimento, em virtude de esta tributação ser suficiente para assegurar os princípios da igualdade e da justiça²⁵². Portanto, os impostos pessoais sobre a riqueza apresentam-se como inúteis e redundantes, na medida em que se o imposto pessoal sobre a riqueza incidir sobre um capital produtivo – capital que produz rendimentos -, será com a liquidez resultante deste imposto que o

²⁴⁷ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018.P.37.

²⁴⁸ *Ibidem*.

²⁴⁹ *Ibidem*, p.21.

²⁵⁰ No mesmo sentido, FRANCESCO MOSCHETTI, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.30.

²⁵¹ Entendimento que seguimos, pelo que, a mera detenção de riqueza não resultará, diretamente, em capacidade contributiva, devendo, para o seu apuramento, serem verificados os ganhos de que o sujeito passivo usufruiu para cumprir o pagamento do imposto.

²⁵² Neste sentido, VICKREY argumenta que os efeitos pretendidos com a tributação pessoal sobre o património seriam alcançados pela mera tributação do rendimento e do consumo. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.30.

sujeito passivo terá disponibilidade financeira para efetuar o pagamento, consequentemente estaremos perante uma tributação de rendimento.

Finalmente, os impostos sobre o património produzem um efeito diminutivo do aforro e da formação do capital necessário ao investimento e crescimento económico²⁵³, visto que poderá criar incerteza ao contribuinte quando este pretenda investir em imóveis afetos à habitação ou terrenos para construção, dado que estes tributos oneram os contribuintes que poderão não dispor de liquidez imediata²⁵⁴.

²⁵³ Segundo TEIXEIRA RIBEEIRO, PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.30.

²⁵⁴ A longo prazo poderá ocorrer até um desincentivo à poupança, na medida em que o contribuinte não terá vontade de construir riqueza para investir, por exemplo.

5.2 Doutrina concordante do imposto pessoal sobre a riqueza

Esta tese é sustentada, essencialmente, na capacidade contributiva autónoma que a riqueza confere ao titular do capital, ainda que esta advenha de forma direta ou indireta, sustentada em 3 argumentos²⁵⁵.

Primeiramente, importa compreender que, a mera detenção de riqueza, ainda que não produza qualquer tipo de rendimento, gera os chamados “rendimentos psíquicos”²⁵⁶. Os defensores desta tese entendem que a riqueza é sempre um fator produtivo²⁵⁷, pelo que aqueles que a possuem têm sempre maior facilidade em gerar rendimentos, devendo essa capacidade ser tributada em si mesma²⁵⁹.

A função de reforço da progressividade é o argumento mais utilizado na defesa dos impostos sobre o património, encontrando-se também consagrada constitucionalmente – a promoção de uma justa distribuição da riqueza²⁶⁰. NICHOLAS KALDOR²⁶¹ entende que a tributação destes impostos promove a redistribuição da riqueza, mediante a apropriação, pelo Estado, de uma parte da riqueza dos contribuintes que revelam maiores índices de capacidade contributiva²⁶². As receitas fiscais e o incremento da progressividade gerado por estes impostos servem para diminuir as taxas aplicáveis aos

²⁵⁵ De acordo com as lições de Shoup, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.31.

²⁵⁶ Denominam-se de “rendimentos psíquicos” aqueles que proporcionam efeito de conforto para o proprietário que resulta do facto de possuir uma reserva patrimonial que constitui uma segurança em caso de necessidade. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.35.

²⁵⁷ No mesmo sentido, FRANCESCO MOSCHETTI, que entende que o património constitui *per se*, independentemente de gerar rendimento ou não, uma fonte de bem-estar para o seu titular, na medida que lhe proporciona o potencial económico que é essencial à capacidade contributiva e aumenta a segurança contra os riscos de crises económicas. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.36.

²⁵⁸ Em último caso, temos os efeitos psíquicos da titularidade da riqueza, tais como o acesso que a titularidade da riqueza proporciona maior prestígio ou reconhecimento social ou apenas, o facto de ser proprietário do bem imóvel para habitação, conferir ao titular uma maior segurança pela desnecessidade de obter rendimento para pagamento de uma renda. Assumindo esta capacidade um adicional em relação a quem auferir exclusivamente rendimentos do seu trabalho e ainda paga uma renda para a sua habitação própria.

²⁵⁹ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.35-36.

²⁶⁰ Cfr. art.º 103.º, n.º 1 da CRP.

²⁶¹ Um dos maiores defensores desta doutrina, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.36.

²⁶² No mesmo sentido, JOSÉ PIRES refere que o sistema de tributação do património permite promover a redistribuição da riqueza individual com a comunidade que é diferente e específica da redistribuição do rendimento. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.37.

rendimentos médios e mais baixos, diminuindo a carga fiscal dos respetivos cidadãos e, por conseguinte, aumentando a justiça social²⁶³.

TEIXEIRA RIBEIRO aponta duas configurações que o imposto sobre o património pode assumir, a primeira é a de um imposto de sobreposição ao imposto sobre o rendimento e a segunda é a de um imposto sobre o próprio património.

Assumindo que o capital tende a produzir um rendimento (uma renda, por exemplo), a primeira configuração trata-se de um imposto que incide sobre o valor do rendimento do capital, deste modo estaríamos perante a tributação do rendimento, mas também poderíamos estar perante a tributação deste rendimento enquanto capital, pela sua rentabilidade, ou seja, “o imposto de sobreposição é um imposto sobre o património, mas para atingir o rendimento, o rendimento produto”²⁶⁴. Aplicando à prática, seria o caso de num determinado ano um imóvel com valor de 1.000.000,00 € produzir uma renda de 100.000,00 €, a sua tributação produziria os mesmos efeitos com o lançamento de um imposto de 1% sobre o capital (1.000.000,00 € * 1% = 10.000,00 €) ou de 10% sobre o rendimento (1.000.000,00 € * 10% = 10.000,00 €)²⁶⁵.

A segunda configuração tem que ver com o imposto sobre o próprio património que “desfalca”²⁶⁶ o mesmo, quando se trate de património que não gera rendimentos ou quando gera, o seu rendimento seja inferior ao seu valor. Embora TEIXEIRA RIBEIRO não se oponha à existência deste imposto defende que a sua existência apenas se justifica em circunstâncias excecionais²⁶⁷. No mesmo sentido, JOSÉ PIRES entende que a tributação do património assume especial relevância na rentabilização de riqueza, especialmente quando se trata de bens capitais. Contudo esta deve ser de baixa densidade evitando que o proprietário tenha de alienar os respetivos bens para pagar o imposto²⁶⁸.

²⁶³ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.31.

²⁶⁴ Na esteira de TEIXEIRA RIBEIRO, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.31-32.

²⁶⁵ A função deste imposto seria a de discriminar, positivamente, a tributação dos rendimentos do trabalho e das pensões que são rendimentos não fundados, porque não estão associados a um rendimento base, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.32.

²⁶⁶ Nesta situação TEIXEIRA RIBEIRO entende que “Tal imposto é um imposto sobre o próprio património, pois que o desfalca”, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.33.

²⁶⁷ TEIXEIRA RIBEIRO reconhece que não deve ser tratado como um imposto ordinário, cobrado todos os anos, mas sim cobrado em determinadas circunstâncias, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.33.

²⁶⁸ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.36.

A função de promoção de produtividade da riqueza trata-se do segundo argumento utilizado a favor dos impostos pessoais sobre a riqueza, nomeadamente no que respeita à afetação de recursos, isto é, ao facto do imposto incidir sobre o capital incentiva o respetivo titular a rentabilizar o património de modo a financiar o pagamento do mesmo tributo²⁶⁹. Dado que o capital é um fator de produção, gerador de rendimento para os respetivos titulares, contribui para aumentar o produto nacional e bem-estar económico, acarretando o seu abandono uma perda económica e um desperdício. Portanto, a sua tributação visa criar no titular da riqueza a necessidade de promover a sua utilização produtiva para efetuar o pagamento do imposto devido, promovendo, desta forma, a produtividade dos recursos²⁷⁰. JOSÉ PIRES entende que, pese embora a Constituição consagre que a tributação do património deva contribuir para a igualdade entre os cidadãos²⁷¹, deveria referir que a sua função é, essencialmente, a de promover a sua afetação produtiva, onerando o abandono²⁷², de modo que sirva de incentivo aos proprietários para rentabilizarem a sua propriedade e, pelo menos, daí extraírem os meios financeiros para pagarem os respetivos tributos²⁷³. Assim, no caso do AIMI, por exemplo, a sua tributação poderá tornar produtivas casas inabitadas – que serão recuperadas, vendidas, ou arrendadas – contribuindo para a crise no mercado imobiliário, sobretudo nas grandes cidades como Lisboa e Porto, onde os preços das casas assumem, atualmente, valores muito elevados.

Nos casos em que o titular não esteja disponível para afetar a fins produtivos esses recursos ou não o possa fazer, poderá libertar-se da necessidade de pagamento do tributo com a sua venda²⁷⁴. Neste caso FRANCESCO MOSCHETTI entende que “*daqui não*

²⁶⁹ Isto promove, conseqüentemente, o crescimento económico, na medida em que o imposto onera o abandono produtivo e o desperdício dos recursos, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.34.

²⁷⁰ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.37.

²⁷¹ Cfr. art.º 104.º, n.º 3 da CRP.

²⁷² Tal como acontece no CIMI em que o abandono da propriedade é penalizado, veja-se, a título de exemplo, o art.º 112.º, n.ºs 3, 9 e 10. Cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.38.

²⁷³ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.69.

²⁷⁴ Nesta situação a tributação do património é um fator de reafetação de recursos e de promoção do crescimento económico pela via do consumo, pelo que liberta o bem do estado improdutivo em que este se encontrava, cfr. PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.34.

*resulta um efeito expropriatório do sistema fiscal, porque se trataria apenas de uma mudança no suporte da riqueza*²⁷⁵.

Por último, a tributação pessoal sobre o património tem a função de promoção da eficiência geral do sistema fiscal - terceiro argumento. Neste caso, a tributação do património tem efeito regulador sobre todo o sistema fiscal, relativamente ao dos bens sobre os quais incidem, bem como da sua capacidade de controlo dos factos tributários a que se aplicam os restantes impostos. Por conseguinte, esta tributação permite ao Estado ter o controlo das transmissões dos bens que compõem o património, nomeadamente o conhecimento das transmissões realizadas e dos respetivos ganhos sujeitos ao imposto sobre o rendimento e consumo, bem como as respetivas variações na esfera jurídica dos titulares e, ainda, o conhecimento a todo o tempo do valor de mercado dos bens e manter atualizado o respetivo cadastro e esse valor²⁷⁶. De notar ainda que, todos os impostos detêm uma imperfeição natural e permeabilidade à evasão fiscal, pelo que a existência deste imposto permite tributar rendimentos que não o foram no momento da sua obtenção, passando a ser tributados quando incorporam o património do respetivo titular²⁷⁷.

²⁷⁵ *Ibidem*, p.37.

²⁷⁶ *Ibidem*, pp.34-35.

²⁷⁷ *Ibidem*, p.35.

6. A (in)constitucionalidade do AIMI

Ao nível da jurisprudência tem sido frequente a questão se o AIMI se assume como um tributo inconstitucional²⁷⁸ por violação de alguns princípios constitucionais a que o Direito Fiscal está sujeito, nomeadamente, os princípios da legalidade tributária, da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da proporcionalidade. Face a isto, importa então analisar cada uma das normas constitucionais invocadas, para que possamos compreender se o tributo em questão, eventualmente, as viola ou não.

6.1 Notas introdutórias

A Constituição, numa perspetiva hierárquica, é a primeira das fontes ou modos de revelação das normas jurídico tributárias, sendo que, o direito dos impostos é moldado pela “constituição fiscal”²⁷⁹. JOSÉ CANOTILHO e VITAL MOREIRA referem que “*o crescimento da despesa pública ao longo do tempo e o conseqüente aumento da carga fiscal só vieram sublinhar o relevo constitucional do sistema fiscal*”²⁸⁰, assumindo-se os impostos como a principal fonte de receita pública²⁸¹. Deste modo, defendem que, na generalidade das constituições, se insere uma constituição fiscal mais ou menos densa, que na CRP se encontra prevista nos art.ºs 103.º e 104.º²⁸².

A 2ª parte do n.º 1 do art.103.º da CRP constitui o objetivo social do sistema fiscal, na medida em que este se encontra vinculado à ideia de justiça social. Esta justiça traduz-se na diminuição das desigualdades na distribuição social com a progressividade do sistema fiscal, tributando, no caso dos impostos o sobre o património, as maiores fortunas (cfr. art.104.º, n.ºs 3 e 4 do diploma em estudo)²⁸³.

²⁷⁸ NABAIS, José Casalta– Adicional ao IMI. *In Temas do Direito Tributário 2018*. 1ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2018, p.22. [Consult. 5 novembro 2020]. Disponível online em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TDireitoT2018.pdf.

²⁷⁹ São exemplos dela o previsto nos art.ºs 66.º, n.º 2 alínea h); 81.º alínea b); 103.º; 104.º, 165.º, n.º 1 alínea i); 229.º, n.º 1 alíneas i) e j); 238.º, n.º 4 e 254.º da CRP, cfr. NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2017, pp.131 e 137.

²⁸⁰ O sistema fiscal é o conjunto dos impostos. Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, p.1088.

²⁸¹ CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, p.1096.

²⁸² *Ibidem*, p.1088.

²⁸³ Esta justiça social constitui uma das incumbências prioritárias do Estado, consagradas nos termos do art.º 81.º, especialmente na alínea b) da CRP. A par disto, também a justiça social se trata de uma exigência do princípio da igualdade (art.º 13.º da CRP), na medida em que obriga a considerar desigual o que não é igual. Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, p.1089.

Refere OLIVER WENDELL HOLMES que “*os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada*”²⁸⁴. Esta afirmação fará todo o sentido uma vez que o sistema fiscal tem em vista, para além da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza nos termos dos art.ºs 103.º, n.º 1 da CRP e 5.º, n.º 1 da LGT, promovendo a igualdade entre cidadãos que decorre do art.º 13.º da CRP.

Face a isto, entendemos que a Constituição tenha de estabelecer princípios e limites a observar para proteção dos cidadãos. Veja-se, desde logo, pelo imposto apenas ser considerado como tal quando criado por lei²⁸⁵, devendo estes serem previamente autorizados pela Assembleia da República enquanto “*assembleia representativa de todos os cidadãos portugueses*”²⁸⁶, alteando aqui o princípio da legalidade tributária²⁸⁷. Deste modo, o legislador prevê, no âmbito da “constituição fiscal” um conjunto de princípios jurídico-constitucionais que estabelecem uma teia de limites à tributação de carácter formal e material²⁸⁸.

²⁸⁴ AZEVEDO, Patrícia Anjos - Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação. *In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra, Portugal: Almedina, 2013, pp.515-516.

²⁸⁵ Cfr. art.º 103.º, n.º 2 da CRP.

²⁸⁶ Cfr. art.º 147.º da CRP.

²⁸⁷ AZEVEDO, Patrícia Anjos - Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação. *In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra, Portugal: Almedina, 2013, pp.515-516.

²⁸⁸ Os limites de carácter formal correspondem a quem se aplica, como e quando pode tributar. Já os limites de carácter material referem-se ao que é que pode tributar e quando. Cfr. NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2017, p.131.

6.2 Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária constitui uma limitação formal à tributação, este princípio encontra-se consagrado nos art.ºs 103.º, n.º 2 da CRP e 8.º da LGT, sendo este último artigo uma concretização de um princípio constitucional, em especial no domínio tributário. O n.º 2 do art.103.º da CRP consagra o princípio da legalidade fiscal, um dos elementos essenciais do Estado de direito constitucional. Este traduz-se na regra da reserva da lei²⁸⁹ para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, não podendo estes deixar de constar de diploma legislativo. Deste modo, a legalidade fiscal expressa-se numa tipicidade legal, uma vez que o imposto deve ser desenhado na lei, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais²⁹⁰.

Esta matéria é de tal modo importante que faz parte da competência relativamente reservada da AR pelo que a lei a que se refere o n.º 2 é, em princípio, uma Lei da AR [cfr. art.º 165.º, n.ºs 1 alínea i) e 2 da CRP]²⁹¹, só podendo tratar-se de DL quando houver uma autorização legislativa concedida ao Governo por parte da AR [cfr. art.ºs 198.º, n.º 1 alínea b) e 165.º, n.º 2 da CRP]²⁹².

Assim, só serão impostos quando criados nos termos da Constituição, que não tenham natureza retroativa ou quando a liquidação e cobrança se façam nos termos previstos por lei^{293 294}.

Segundo VÍTOR FAVEIRO, “o primeiro elemento da realidade jurídico-tributária é a lei criadora de impostos, não sendo legítimo a quem quer que seja, mesmo dotada de

²⁸⁹ Esta reserva deve abranger os elementos intrusivos do imposto, nomeadamente a criação, a incidência, taxa, mas também os seus elementos favoráveis, tais como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, p.1091.

²⁹⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, pp.1090-1091.

²⁹¹ JOSÉ CANOTILHO e VITAL MOREIRA entendem que embora o art.º 165.º, n.º 1 alínea i) mencione apenas a “*criação de impostos*”, deve considerar-se que na expressão estão abrangidos todos os elementos referidos no n.º 2 do art.º 103.º. Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, pp.1091-1092.

²⁹² AZEVEDO, Patrícia Anjos - Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação. *In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra, Portugal: Almedina, 2013, p.519.

²⁹³ Cfr. art.º 103.º, n.º 3 da CRP *a contrario*.

²⁹⁴ Para que o imposto seja devido, não basta que a lei o crie, é necessário que a sua cobrança tenha sido prevista no orçamento do ano respetivo - de acordo com o princípio da autorização parlamentar anual da cobrança de impostos. A falta de inscrição orçamental de um determinado imposto no orçamento não implica qualquer revogação da lei que criou o imposto apenas suspende a sua eficácia. Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, p.1094.

poderes administrativos de maior latitude, exigir impostos sem a prévia existência de lei que os estabeleça”²⁹⁵.

A violação deste princípio constitucional surge em consequência da alegada violação de princípios constitucionalmente protegidos.

²⁹⁵ AZEVEDO, Patrícia Anjos - Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação. *In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra, Portugal: Almedina, 2013, p.528.

6.3 Princípio da igualdade tributária

JOSÉ CANOTILHO e VITAL MOREIRA referem que os impostos são uma das poucas obrigações públicas dos cidadãos constitucionalmente consagradas, como tal está sujeita a observância de determinadas regras equivalentes à dos direitos fundamentais, designadamente o princípio da igualdade tributária^{296 297}.

Este princípio é relevante para o caso da imposição fiscal e também para o caso das isenções e regalias fiscais, visto que a obrigação fiscal constitui um sacrifício à esfera patrimonial do cidadão poderá colocar-se a questão de saber se esse dever goza, por analogia, das garantias que protegem os direitos fundamentais, em caso de restrições autorizada, especialmente no que respeita aos princípios da necessidade e não retroatividade (art.º 18.º, n.ºs 2 e 3 da CRP)²⁹⁸.

O princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado (cfr. art.º 13.º da CRP), visa, essencialmente, o tratamento igual de todos os cidadãos. Esta ideia é reforçada no âmbito do sistema financeiro e fiscal, nos termos do art.º 104.º, n.º 3 da CRP, a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos, refletindo-se o dever prioritário do Estado promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal.

Este princípio encontra-se igualmente consagrado nos art.ºs 5.º e 55.º da LGT e traduzindo-se na ideia de que todos os cidadãos ficam adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, sendo que o imposto deve ser auferido por um mesmo critério²⁹⁹.

JOSÉ PIRES refere que “*no que respeita à função constitucional que é assignada ao sistema da tributação do património, ela continua a centrar-se no princípio da igualdade*”³⁰⁰, pelo que se trata de um dos princípios fundamentais no sistema fiscal, desde logo, no n.º 2 do art.º 5.º da LGT é referido que a tributação respeita, entre outros,

²⁹⁶ Anotação X. do art.º 103.º da CRP, cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, p.1093.

²⁹⁷ Para JOSÉ CANOTILHO e VITAL MOREIRA, este princípio em nada contraria o princípio constitucional da progressividade dos impostos. Cfr. CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, p.1093.

²⁹⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007, p.1093.

²⁹⁹ BARROS, Catarina Santos - *A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)*. Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, p.21. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

³⁰⁰ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, pp.23-24.

o princípio da igualdade e, no seu n.º 1, refere expressamente que "*a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento*". Ao longo de toda a LGT é também possível constatar o dever do cumprimento deste princípio³⁰¹.

Segundo a doutrina, o princípio da igualdade tributária, assume um conteúdo negativo e um conteúdo positivo. No que respeita ao primeiro, todos os cidadãos - princípio da generalidade - devem contribuir para os encargos; contudo, este encargo deve ser exigido na medida dos seus recursos - princípio da capacidade contributiva -, assumindo aqui o conteúdo positivo. Assim, todos os cidadãos deverão contribuir, em igualdade de condições e de acordo com uma determinada medida baseada na capacidade económico-financeira de cada um³⁰².

Podemos afirmar que a igualdade tributária não tem por base apenas a capacidade contributiva, mas também se baseia numa justiça contributiva, na medida em que existe sacrifício por parte de todos os cidadãos. Por conseguinte, com base no mesmo critério, a tributação deve ser feita de modo que sejam repartidos os impostos pelos cidadãos.

Assim, todos os cidadãos estão obrigados ao dever de pagar impostos resultantes da aplicação de um mesmo critério, atingindo-se uma igualdade horizontal, em que pessoas com as mesmas condições estão sujeitas ao pagamento de imposto igual, e uma igualdade vertical, em que pessoas com condições diferentes pagam impostos diferentes, encontrando-se essa diferença atendendo à capacidade contributiva de cada um³⁰³. No mesmo sentido, refere JOSÉ CASALTA NABAIS que "*o princípio da igualdade fiscal tem sempre ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério - o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto*

³⁰¹ Por exemplo art.ºs 30.º, n.º 2; 37.º, n.º 2 e 55.º do referido diploma legal, cfr. JESUS, Andreia - *O princípio da igualdade tributária - uma análise jurisprudencial referente ao AIMI*. Publicado no jornal O Informador Fiscal n.º 15/2021, 1ª Série, 1.ª quinzena de agosto de 2021. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/o-principio-da-igualdade-tributaria-uma-analise-jurisprudencial-referente-ao-aimi/>.

³⁰² AZEVEDO, Patrícia Anjos - Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação. In *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra, Portugal: Almedina, 2013, p.527.

³⁰³ *Ibidem*, p.528.

(em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção dessa diferença (igualdade vertical) ”³⁰⁴. Destarte, no âmbito do Direito Fiscal os tratamentos desiguais apenas são legítimos quando adequados às diferentes capacidades contributivas.

Um dos fundamentos alegados pelos contribuintes para a inconstitucionalidade do AIMI prende-se com o facto de este, ainda que de forma implícita, violar o princípio constitucional da igualdade tributária³⁰⁵.

³⁰⁴ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2017, p.154.

³⁰⁵ Neste sentido, ANDREIA JESUS “*Uma das maiores causas de litígio adjacentes ao princípio da igualdade está relacionada com o AIMI - onde também se “suscita ainda a inconstitucionalidade do regime do AIMI, por violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, ínsitos nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP”*”, cfr. JESUS, Andreia - *O princípio da igualdade tributária - uma análise jurisprudencial referente ao AIMI*. Publicado no jornal O Informador Fiscal n.º 15/2021, 1ª Série, 1.ª quinzena de agosto de 2021. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/o-principio-da-igualdade-tributaria-uma-analise-jurisprudencial-referente-ao-aimi/> .

6.3.1 Princípio da capacidade contributiva

Este princípio é um corolário do princípio da igualdade (art. 13º da CRP), encontra-se constitucionalmente consagrado no art.º 140.º n.ºs 1 e 3 da CRP e, com base neste, a tributação do património dos contribuintes deve ser feita de acordo com a sua capacidade económica³⁰⁶. Segundo SÉRGIO VASQUES, o princípio da capacidade contributiva “*exige, antes de mais, a personalização do imposto, que quando se tribute uma qualquer manifestação de riqueza se pergunte pela pessoa que está por trás dela e pelas condições em que se encontra*”³⁰⁷.

JOSÉ CASALTA NABAIS defende que a capacidade contributiva constitui o pressuposto e o critério da tributação. Enquanto pressuposto exclui da tributação o *mínimo existencial* e o *máximo confiscatório*³⁰⁸, isto é, a tributação deve atender à capacidade que o contribuinte possui para suportar o imposto, excluindo-o da tributação quando essa capacidade não seja superior ao considerado como *mínimo existencial*, e, por outro lado, não exigindo do contribuinte mais do que a capacidade que este revela para suportar o imposto, sob pena do tributo se revelar confiscatório – por exemplo, a necessidade do contribuinte proceder à venda dos bens para pagar o imposto.

No que toca à tributação do património ou da dupla tributação, JOSÉ CASALTA NABAIS entende que este princípio não oferece uma resposta para a sua (in)admissibilidade³⁰⁹ e, por conseguinte, no que respeita ao AIMI. Ora vejamos:

Se, enquanto um dos fins da tributação (cfr. art. 5.º, n.º 1 da LGT), redistribuir é tirar aos que têm mais ou muito para dar aos que têm menos ou pouco, então no caso do AIMI essa redistribuição ficará limitada, porquanto através dela apenas se pode retirar aos ricos em bens imóveis, que não são todos os ricos nem certamente os mais ricos³¹⁰.

Sendo o AIMI um imposto que tributa consoante o património detido, não atendendo à capacidade contributiva do contribuinte, à partida, o facto de um sujeito passivo pessoa singular ser proprietário, usufrutuário ou superficiário de um ou mais prédios urbanos, cujo património imobiliário exceda o valor global de 600.000,00 €, fará

³⁰⁶ BARROS, Catarina Santos - *A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)*. Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, p.33. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

³⁰⁷ *Ibidem*, p.25.

³⁰⁸ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2017, p.156.

³⁰⁹ *Ibidem*, p.157.

³¹⁰ NABAIS, José Casalta – *Adicional ao IMI. In Temas do Direito Tributário 2018*. 1ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2018, p.24. [Consult. 5 novembro 2020]. Disponível online em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TDireitoT2018.pdf.

sentido que isso reflita a medida da sua capacidade? Daqui pode surgir a necessidade do contribuinte, que não tem liquidez para suportar o imposto gerado, ser “obrigado” a liquidar o seu património ou parte dele para fazer face ao seu pagamento, ou até mesmo ter de o utilizar como meio de pagamento do referido tributo.

Na opinião de JOSÉ CASALTA NABAIS “*Num tal quadro, interrogamo-nos sobre se e na medida em que um elevado montante do imposto, que leve o sujeito passivo à liquidação do seu património ou parte dele para fazer face ao seu pagamento, não configurará um imposto de natureza confiscatória e, por conseguinte, um imposto que enferma de inconstitucionalidade*”³¹¹.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Administrativo entende que “*A titularidade do bem não permite presumir rigorosamente nada de significativo sobre a capacidade contributiva do sujeito, pelo menos na medida em que esta se encontre vinculada a uma ideia, imposta pela compreensão substancial do princípio da igualdade, de igualdade de sacrifício na repartição dos encargos públicos*”³¹².

Defendemos que, quanto à capacidade contributiva, o legislador baseia-se na capacidade de gozo do património que o sujeito passivo detém, tributando quem tem uma capacidade de gozo plena sobre os imóveis³¹³.

³¹¹ *Ibidem*, p.24.

³¹² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 01026/16.8BESNT 081/18, de 27 de novembro de 2019. Relator: Suzana Tavares Da Silva. Disponível online em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9e1a7eacb79c0973802584c7003843d3?OpenDocument&ExpandSection=1>.

³¹³ Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 698/2018-T, de 2 de setembro de 2019. Árbitro André Festas da Silva. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=698%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4285.

6.3.2 Princípio da proporcionalidade

Para caracterização deste princípio importa referir que este se encontra intimamente ligado aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Desta forma, as situações desiguais deverão tratar-se de forma desigual, mas de forma adequada. Devendo, para tal, adotar-se critérios de decisão adequados com o fim visado, na medida do necessário e de forma equilibrada, com a ponderação sobre os benefícios ou vantagens³¹⁴, para que exista uma relação adequada entre o meio-fim.

Ora, a incidência do AIMI nos prédios urbanos habitacionais, bem como nos terrenos para construção, tanto das pessoas coletivas como das pessoas singulares gera o aumento de receita que se pretendia obter, aquando da criação deste imposto, verificando-se a adequação desta incidência. Compreende-se também o princípio da necessidade, dada a urgência, face à situação que se vivia em 2017, e a consequente necessidade de aumentar as receitas da Segurança Social, através de novas fontes³¹⁵.

³¹⁴ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça – Processo n.º 42/18.0YFLSB, de 20 de fevereiro de 2019. Relator: José Raíno. Disponível online em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/8ac12a3c7c8099f7802583a800352ead?OpenDocument>.

³¹⁵ BARROS, Catarina Santos - *A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)*. Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, p.45. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

6.4 Análise jurisprudencial

Finda, no seu essencial, a exposição teórica atinente aos princípios consagrados constitucionalmente invocados para a inconstitucionalidade do AIMI, consideramos fundamental uma abordagem do ponto de vista prático de forma a vislumbrar esta problemática.

Assim, optamos por proceder à análise de decisões arbitrais e acórdãos que, embora tocando em aspetos diferentes, se encontram interligados, visto que o cerne de todos eles diz respeito à constitucionalidade deste imposto. Primeiramente, está em causa a decisão arbitral do CAAD, Processo n.º 698/2018-T, de 2 de setembro de 2019, Árbitro André Festas da Silva, que aborda o direito de usufruto e direta capacidade contributiva que dele advém. Posteriormente, daremos especial destaque à tributação dos terrenos para construção quando a sua afetação futura seja para fins de comércio, indústria ou serviços, abordando diversas decisões e acórdãos que surgiram com a esta problemática.

6.4.1 Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 698/2018-T, de 2 de setembro de 2019.

Vejamos, com a análise da decisão arbitral no âmbito do Processo n.º 698/2018-T³¹⁶, os argumentos apresentados para a alegada violação dos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva. Os requerentes, usufrutuários de prédios urbanos sujeitos a AIMI, invocam a inconstitucionalidade do art.º 135.º-C, n.º1 do CIMI.

Destarte, os requerentes entendem que por serem usufrutuários não revelam a mesma capacidade contributiva dos proprietários dos prédios.

A decisão arbitral foi a de improceder o pedido dos requerentes, não se afigurando a norma 135.º-C, n.º1 do CIMI como inconstitucional por violação dos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva, veredito com o qual concordamos, vejamos.

Como anteriormente referimos, a razão de ser da tributação dos sujeitos passivos que sejam usufrutuários ou superficiários, para além dos proprietários, prende-se com o

³¹⁶ Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 698/2018-T, de 2 de setembro de 2019. Árbitro André Festas da Silva. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=698%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4285 .

facto de tributar quem manifesta capacidade contributiva, uma vez que serão estes a retirar proveito económico do imóvel, uma vez que o direito de propriedade está reduzido. Na esteira de JOSÉ PIRES, o AIMI tributa os beneficiários da utilidade económica resultante da existência dos recursos geradores de riqueza, os prédios³¹⁷.

Por maioria de razão, encontrando-se o direito de propriedade onerado com o direito de usufruto, a utilidade económica do prédio pertencerá ao seu usufrutuário.

Por fim, quanto ao princípio da igualdade tributária, se todos os cidadãos que se encontrem nas mesmas condições estão sujeitos ao pagamento de imposto igual, então não nos parece razoável considerar que, por se tratarem de usufrutuários que isso seja revelador de menor capacidade contributiva comparativamente aos proprietários de imóveis sem a constituição do direito de usufruto, porquanto se assumem como situações fáticas semelhantes, isto é, a oportunidade de retirar utilidade económica do imóvel é semelhante.

³¹⁷ PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018, p.51.

6.4.2 Em especial, os terrenos para construção com afetação futura a fins de comércio, indústria ou serviços

Como já suprarreferido, estão sujeitos ao AIMI os prédios urbanos classificados como «habitacionais» e «terrenos para construção» nos termos das alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 6.º do CIMI por remissão do art.º 135.º-B, n.º 2 do CIMI, excluindo os prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*” nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do art.º 6.º do CIMI.

O regime do AIMI tem sido avocado como inconstitucional por parte dos contribuintes³¹⁸ cujo objeto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis³¹⁹, por violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, ínsitos nos art.ºs 13.º e 104.º, n.º 3 da CRP, nos casos de tributação dos prédios enquanto substrato de uma atividade económica, e desconsideração do critério legal da afetação dos terrenos para construção³²⁰. Para tanto defendem que, a tributação de “*terrenos para construção*” a afetar a fins “*comerciais, industriais ou serviços*” ou “*outros*”, porquanto não se encontram abrangidos pelo âmbito de incidência objetiva nos termos do art.º 135.º-B do CIMI. Estas entidades entendem que, uma vez que os terrenos para construção fazem parte integrante da sua atividade comercial, por ser esse o seu objeto social, seria violar o princípio da igualdade fazer incidir sobre tais imóveis o AIMI, comparativamente com as demais entidades, não imobiliárias que estão excluídas do AIMI, porque são proprietárias de prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”³²¹.

O entendimento maioritário da jurisprudência é que este tributo não se assume como inconstitucional. Passamos agora à exposição dos argumentos apresentados pelos contribuintes e as decisões proferidas ao nível dos tribunais administrativos e arbitragem administrativa.

³¹⁸ Falamos de sociedades imobiliárias, instituições de crédito, sociedades comerciais, fundos de investimento imobiliário, entre outras.

³¹⁹ Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processos n.º 654/2017-T e n.º 691/2017-T. Disponível online em: <https://caad.org.pt/>.

³²⁰ Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 339/2019-T, de 25 de novembro de 2019. Árbitro Rui Ferreira Rodrigues. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=339%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4535.

³²¹ BARROS, Catarina Santos - *A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)*. Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, p.23. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

Primeiramente, ressalvamos que o legislador pretendeu aumentar as receitas fiscais em virtude do programa de resgate financeiro vivido desde 2011, fazendo incidir um maior esforço fiscal sobre os cidadãos que revelam índices de riqueza mais elevados. Contudo não pretendeu tributar os prédios urbanos afetos às atividades económicas³²², reconhecendo que a mera detenção desses imóveis não constitui um fator demonstrador de riqueza, nem um indicador suficiente de capacidade contributiva dos titulares desses imóveis.

Os contribuintes que pugnam pela inconstitucionalidade do regime do AIMI entendem que a detenção de bens imóveis prende-se com a prossecução da atividade dos mesmos e, como tal, não podem ser comparados com elementos demonstrativos de riqueza, já que a detenção daqueles imóveis representa, na verdade, o substrato de toda a atividade. Com isto, pretendiam uma exclusão da incidência subjetiva do AIMI, dos sujeitos passivos que, por força das suas atividades económicas, detivessem imóveis para a prossecução do respetivo objeto social³²³.

Face a isto, impõe-se a questão se o facto do legislador contemplar a tributação de todos os “*terrenos para construção*” das pessoas coletivas poderá traduzir-se na violação do princípio da igualdade, consagrado no art.º 13.º da CRP e do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no art.º 104.º, n.º 3 daquela Lei Fundamental?

No âmbito do processo n.º 654/2017-T, consideraram os juízes árbitros que “*será inegável que uma pessoa coletiva que detenha imóveis no valor de 100.000.000,00 € revela uma capacidade contributiva (na ótica do tributo que nos ocupa), manifestamente superior, a uma outra pessoa coletiva que, com a mesma finalidade, detenha imóveis no valor de 100.000,00 €*”³²⁴.

Relativamente à possível violação do princípio da capacidade contributiva, o TCAN pronunciou-se pela não inconstitucionalidade³²⁵, sendo do seu entendimento que “*as*

³²² Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 409/2019-T, de 15 de dezembro de 2019. Árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=409%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4598.

³²³ Veja-se, a título de exemplo, Centro de Arbitragem Administrativa – Processos n.º 654/2017-T e 664/2017-T. Disponível online em: <https://caad.org.pt/>.

³²⁴ Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 654/2017-T, de 3 de setembro de 2018. Árbitro presidente José Pedro Carvalho. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=654%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3533.

³²⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte - Processo n.º 00041/19.4BEAVR, de 7 de maio de 2020. Relator: Ana Patrocínio. Disponível online em:

matérias-primas e as mercadorias, integradas no ativo patrimonial das empresas, também constituem – elas próprias – pelo seu valor intrínseco e potencial – “riqueza” e traduzem “fortuna” ou “abastança” do seu detentor legítimo”. No entendimento de SÉRGIO VASQUES, “o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais: assim, a titularidade do património facilita a angariação de crédito, reforça a posição comercial do seu titular na celebração de contratos vários, torna mais fácil multiplicar a riqueza permitindo-lhe arriscar aí onde em princípio não o faria.”³²⁶.

Desta forma, é de entendimento maioritário que embora a detenção daqueles imóveis enquanto substrato de toda a sua atividade, haverá lugar à sua tributação já que o legislador não excluiu a incidência subjetiva sobre estes.

Defendemos que a sua exclusão seria manifestamente inconstitucional, desde logo pela violação do princípio da legalidade, uma vez que estaríamos a transcender a hermenêutica jurídica. Em segundo lugar, seria atentatório ao princípio da igualdade, porquanto estaríamos a excluir da tributação sujeitos passivos detentores de uma mesma classe de prédios com igual capacidade contributiva, por força das suas atividades económicas que detivessem imóveis para a prossecução do respetivo objeto social.

Compreendemos que os terrenos para construção constituem um ativo económico com valor patrimonial, revelador de capacidade contributiva do seu titular, estando, por isso, a sua sujeição ao AIMI constitucionalmente, independentemente da sua afetação futura.

Entendemos que o pensamento do legislador com a criação deste imposto que tributa a riqueza pessoal foi fazê-lo incidir sobre património suscetível de gerar rendimento para o seu titular e, efetivamente, a detenção de terrenos para construção detidos por estes sujeitos passivos merece o mesmo tratamento em relação aos demais.

Além do mais, entendem os contribuintes que, uma vez que os prédios excluídos da sujeição ao AIMI (cfr. art.º 135.º-B, n.º 2 do CIMI) apresentam uma função instrumental

<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/4d1288a7cbeb411480258570003834c0?OpenDocument>.

³²⁶ BARROS, Catarina Santos - A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI). Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, pp.36-37. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

às atividades económicas, industriais, comerciais ou de serviços, na mesma medida, os terrenos para construção pertencentes a sociedades imobiliárias ou a fundos imobiliários devem ser excluídos de tributação³²⁷.

Os imóveis excluídos da sujeição ao AIMI (cfr. art.º 135.º-B, n.º 2 do CIMI) desempenham uma função instrumental às atividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das referidas atividades, e não são por si mesmos geradores de rendimentos. Já as sociedades imobiliárias ou a fundos imobiliários são estruturas de investimento coletivo de capitais obtidos junto dos investidores, sendo que são tributadas da mesma forma que as pessoas que investem diretamente nos cativos imobiliários ou mobiliários que constituem os patrimónios dos fundos, sendo o seu substrato constituído por direitos reais sobre imóveis. O legislador aqui não estabeleceu um regime de exceção para não privilegiar o investimento indireto em ativos imobiliários através do recurso a este produto financeiro e, conseqüentemente, abrir a porta a comportamentos de evasão fiscal³²⁸.

Ora, tal como resulta do n.º 2 do art.º 135.º-B do CIMI, a exclusão de incidência objetiva refere-se apenas aos “*prédios urbanos*” classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”. A letra da lei do referido artigo é clara, excluindo da tributação do AIMI apenas os prédios classificados como “*comerciais, industriais ou serviços*”, entendendo-se como tais os edifícios ou construções licenciadas para esses efeitos ou que tenham como destino normal cada um destes fins (cfr. art.6.º, n.º 2 do CIMI). Para além destes estarão também excluídos desta tributação a classe “*outros*”, incluindo os terrenos situados dentro ou fora do aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem prédios rústicos e ainda edifícios e construções que não se enquadrem em qualquer das outras classificações (cfr. art.6.º, n.º 4 do CIMI)³²⁹.

A exclusão de tributação dos prédios especialmente vocacionados para a atividade produtiva, designadamente os «*comerciais, industriais ou para serviços*», encontra

³²⁷ Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 654/2017-T. Disponível online em: <https://caad.org.pt/>

³²⁸ Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 668/2017-T, de 24 de abril de 2018. Árbitro presidente Jorge Lopes de Sousa. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=668%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3353.

³²⁹ BARROS, Catarina Santos - A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI). Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, p.27. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

fundamento constitucionalmente aceitável na obrigação de o Estado promover o aumento do bem-estar económico (cfr. art.º 81.º, n.º 1 alínea a) da CRP)³³⁰.

O facto de o AIMI tributar os terrenos para construção afeto a futuras atividades “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*” e a não optar por tributar os prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”, fará sentido, no nosso entendimento, uma vez que são realidades distintas³³¹, não se colocando aqui a questão de violação do princípio da igualdade tributária.

O princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objetiva e racional³³², o que neste caso não se verifica uma vez que as sociedades imobiliárias ou a fundos imobiliários são tributadas da mesma forma que as pessoas que investem diretamente.

Como tal, entendemos que a não sujeição do AIMI relativamente a terrenos para construção com vista à sua afetação ao comércio, indústria e serviços poderia constituiria um injustificado tratamento fiscal privilegiado em relação, por exemplo, aos terrenos para construção com vista à afetação de habitação, ou até mesmo em relação aos prédios classificados como habitacionais.

Ainda quanto a esta norma legal, existem duas direções opostas da jurisprudência arbitral. Uma no sentido de excluir da tributação em sede de AIMI dos “*terrenos para construção*” sem afetação habitacional, ou seja, com fins “*comerciais, industriais ou serviços*” ou “*outros*”, admitindo que, através de uma interpretação extensiva da exclusão do n.º 2 do art.135.º-B do CIMI, o legislador teve também a intenção de excluir a tributação dos terrenos destinados à construção desses prédios³³³. Refere a decisão arbitral no âmbito do processo n.º 686/2017-T, que “*seria uma falta de coerência, não aplicar o AIMI a edifícios destinados a comércio, indústria ou serviços e aplicá-lo aos terrenos*

³³⁰ Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 668/2017-T, de 24 de abril de 2018. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=668%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3353.

³³¹ BARROS, Catarina Santos - A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI). Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas, p.31. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.

³³² Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 668/2017-T, de 24 de abril de 2018. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=668%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3353.

³³³ Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 686/2017-T, de 7 de maio de 2018. Árbitro presidente Jorge Lopes de Sousa. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=686%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3497.

que se destinam à sua construção, tanto mais que o valor dos terrenos é incorporado no valor dos edifícios”³³⁴.

Este entendimento é, no entanto, incompatível com a decisão arbitral no âmbito do processo n.º 654/2017-T, que interpreta que os terrenos para construção se encontram numa situação diversa à dos prédios construídos, do ponto de vista da teleologia daquela cláusula de exclusão, há que diferenciar o facto do legislador, no caso dos prédios afetos a comércio, indústria ou serviços, não pretender onerar com o AIMI e, coisa diferente, será no caso dos terrenos para construção, dado que enquanto um prédio construído estará, ou será suscetível de ser imediatamente, afetado a processos produtivos, os terrenos de construção não se encontram em tal situação³³⁵.

Também neste sentido, a tributação dos “*terrenos para construção*” deverá ocorrer mesmo que a construção prevista seja para fins “*comerciais, industriais ou serviços*”³³⁶. Neste caso é defendido que não há a possibilidade de uma interpretação extensiva de modo a incluir outras tipologias que o legislador manifestamente não quis considerar, uma vez que refere expressamente as espécies de prédios urbanos que quis excluir da tributação de AIMI.

O Tribunal Constitucional improcedeu pela inconstitucionalidade da norma extraída do art.º 135.º-B, n.º 2 do CIMI, no sentido de incluir, no âmbito de aplicação do AIMI, os “*terrenos para construção*” com fins de comércio, indústria, serviços ou outros³³⁷.

Ainda quanto a esta matéria, a AT pronunciou-se numa informação vinculativa, onde refere que a sujeição prevista no art.º 135.º-B, n.º 2 do CIMI em conjugação com o art.º 6.º, n.º 1 alínea c) do CIMI, não está dependente do coeficiente de afetação e como

³³⁴ Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 686/2017-T, de 7 de maio de 2018. Árbitro presidente Jorge Lopes de Sousa. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=686%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3497.

³³⁵ Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 654/2017-T, de 3 de setembro de 2018. Árbitro presidente José Pedro Carvalho. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=654%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3533.

³³⁶ Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 664/2017-T, de 26 de junho de 2018. Árbitro presidente Carlos Fernandes Cadilha. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=664%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3450.

³³⁷ Acórdão (extrato) n.º 299/2019 do Tribunal Constitucional. Disponível online em: <https://dre.pt/home/-/dre/123092018/details/maximized>.

tal, pelo referido podemos depreender que o legislador quis abranger todos os terrenos para construção, independentemente da sua afetação futura³³⁸.

De acordo com o disposto no art.º 11.º da LGT, a interpretação da lei fiscal deve ser efetuada atendendo aos princípios gerais de interpretação, estabelecidos no art.º 9.º do CC³³⁹, devendo para tal, ser procurada a resposta para qualquer problema no texto da lei. Este será o ponto de partida do processo hermenêutico e o seu limite, na medida em que não é possível considerar aqueles sentidos que não tenham nas palavras da lei qualquer apoio, “*um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*” (cfr. art.º 9.º, n.º2 do CC), atendendo sempre à presunção do n.º 3 da norma legal mencionada, segundo a qual o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Por fim, entendemos que não deverá haver lugar a uma interpretação extensiva de modo a incluir/excluir outras tipologias de prédios que o legislador manifestamente não quis considerar. Devendo aplicar-se os art.ºs 135.º-A e 135.º-B do CIMI aos prédios urbanos classificados como “*terrenos para construção*” visto que o legislador não só não afastou a incidência do AIMI sobre estes, mesmo aqueles que se destinem a comércio, indústria ou serviços, como também não fez qualquer alusão à afetação destes prédios à atividade dos sujeitos passivos³⁴⁰.

³³⁸ (conforme o ponto 18, da Informação Vinculativa prestada no âmbito do Processo 2017001516 – IV 12383, com despacho concordante de 31 de agosto de 2017 da Diretora de Serviços da DSIMI) - FREITAS, Mariana Baptista – O Novo Adicional ao IMI. Lisboa: Faculdade de Direito Universidade de Lisboa, 2018. Dissertação em Mestrado em Direito, pp.22 e 30. Disponível online em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37337/1/ulfd136421_tese.pdf.

³³⁹ Sob epígrafe “*Interpretação da lei*”, com a seguinte redação:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

³⁴⁰ Neste sentido, Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 915/2019-T, de 24 de julho de 2020. Árbitro André Festas da Silva. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=915%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4891.

Conclusões

Este nosso contributo, que agora consideramos como concluído, teve como objetivo analisar o inédito imposto pessoal sobre o património, o AIMI. Propusemo-nos, primeiramente, a expor o quadro jurídico deste tributo, dissecando, para tanto, a normas legais que o constituem, avançando algumas respostas relativamente lacunas que o constituem. Em segunda instância, procuramos desenvolver a problemática sobre a própria natureza do AIMI, quer no que toca à sua natureza pessoal, quer no que toca à sua constitucionalidade à luz das finalidades do sistema fiscal português, pela ofensa de determinados princípios constitucionais a que o Direito Fiscal está sujeito. Dada a novidade latente a este imposto no nosso ordenamento jurídico e a sua aplicabilidade no dia a dia do cidadão comum tornou a escrita deste estudo ainda mais desafiante.

O AIMI, instituído pela LOE para 2017, revogou o ISPUEVP, oferecendo maior equilíbrio, face ao anterior imposto, quanto à incidência subjetiva e objetiva do AIMI, bem como quanto às regras de determinação do valor tributável e respetivas taxas de incidência previstas no CIMI.

Concluimos que a sua criação esteve associada a fundamentos de natureza financeira, histórica, axiológica, constitucional e económica. Surgiu numa altura de grave crise das finanças públicas portuguesas no âmbito do programa de resgate financeiro a que o país foi submetido em 2011, fez ressurgir a ideia da tributação dos patrimónios de elevado valor, exigindo um maior esforço fiscal aos detentores de maiores volumes de riqueza. O seu carácter pessoal sobre o património tem fundamento constitucional (art.ºs 103.º, n.º 1 *in fine* e 104.º, n.º 3 da CRP) na medida em que a mera detenção de riqueza se consubstancia como indicador suficiente de capacidade contributiva, incentivando os proprietários a retirar o rendimento necessário para efetuar o pagamento do tributo.

O AIMI assume-se como o primeiro imposto pessoal limitado e de âmbito parcelar sobre o património em Portugal, porquanto varia em função da situação pessoal ou familiar do seu titular (pessoa singular ou coletiva, casado, em união de facto ou solteiro, residente em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável).

No que concerne à sua incidência tributária, figuram como sujeitos passivos deste tributo as pessoas singulares ou coletivas, que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português, sendo equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI, bem

como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal. Do ponto de vista objetivo, o AIMI incide sobre a soma dos VPT dos prédios urbanos classificados como “*habitacionais*” e “*terrenos para construção*” situados em território português de que o sujeito passivo seja titular a 1 de janeiro do ano a que o AIMI respeita. Porém, excluem-se os prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*” nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do art.º 6.º do CIMI, não pretendendo, nestes casos, o legislador exigir um esforço adicional desta classe, de modo a não prejudicar a economia.

Defendemos que o seu caráter limitado se justifica na medida em que o legislador não quis prejudicar a economia, excluindo os prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”. Todavia, este é suscetível de enfraquecer o seu efeito redistributivo.

O valor tributável corresponde à soma dos VPT, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o AIMI, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo. No caso de sujeitos passivos pessoas singulares ou heranças indivisas ao valor tributável serão deduzidos a quantia de 600.000,00 €, permitindo, deste modo tributar apenas pessoas singulares detentoras de riqueza imobiliária superior a este valor. Já quanto às pessoas coletivas sujeitos passivos do AIMI, não está previsto qualquer patamar de dedução, sendo tributado todo o património abrangido pela norma de incidência.

Ainda quanto às pessoas singulares destacamos os casos em que dos sujeitos passivos casados ou em união de facto podem optar pela tributação conjunta, que, na maioria das vezes, assume-se como uma isenção de pagamento, ou quando a este haja lugar, ao pagamento de montante menor do imposto. Por isto, concluímos que a falta de neutralidade que o AIMI apresenta quanto à situação pessoal ou familiar dos sujeitos passivos, torna-o manifestamente vulnerável à possibilidade de fraude por esta via.

Relativamente às heranças indivisas, pese embora, o legislador as equipare a pessoas coletivas, defendemos esta equiparação não produz efeitos práticos sendo as mesmas tributadas segundo o regime das pessoas singulares (art.º 135.º-F, n.º 1 *in fine* do CIMI). Neste caso, o valor tributável imputável às heranças indivisas pode ficar sujeito a dois regimes distintos, isto é, a tributação da própria herança indivisa - o regime regra (regime supletivo) ou a tributação na esfera jurídica dos herdeiros, mediante apresentação de declaração (art.º 135.º-E do CIMI).

No que concerne ao regime das pessoas coletivas e entidades equiparadas, destacamos essencialmente o regime dos prédios detidos por pessoas coletivas ou entidades equiparadas para uso pessoal dos titulares do seu capital social, bem como dos titulares de órgãos sociais ou familiares, onde é tributada, de forma gravosa, os prédios que as pessoas coletivas detenham no seu património para uso pessoal das pessoas físicas que, de algum modo influenciam a sua gestão. Embora este regime seja apontado com um carácter lacunar, entendemos que, essas lacunas poderiam ser facilmente ultrapassadas com uma alteração legislativa de modo a clarificar alguns detalhes.

E ainda, o regime previsto para os residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal mais favorável o legislador prevê a aplicação de uma taxa agravada de 7,5% aos prédios detidos, que não sejam propriedade de pessoas singulares. Quanto a este regime concluímos que, dado o carácter pessoal do imposto em análise, este deveria incidir sobre um valor tributável agregado e único, não devendo, para tanto, apenas incidir apenas sobre uma classe de prédios destes sujeitos passivos, isto é, aqueles de que é proprietário. Assim, o âmbito de incidência limitado é suscetível de enfraquecer o seu efeito contributivo, uma vez que poderá haver desvios de afetação de bens para zonas de não tributação, promovendo alienações ou operações de planeamento fiscal, visando eludir o pagamento do tributo.

Concluímos que o AIMI é liquidado (no mês de junho) e pago (no mês de setembro) no próprio ano a que respeita, contrariamente ao que acontece na generalidade dos impostos periódicos (tais como o IMI, IRS ou IRC).

O legislador do AIMI teve a preocupação de prever normas que possibilitassem aos sujeitos passivos que afetem os prédios a fins produtivos deduzir o AIMI pago a título de IRS ou IRC, consoante se trate de uma pessoa singular ou coletiva, garantindo que a atividade económica não era afetada com esta tributação adicional.

Por último, no referente à análise sistemática deste imposto, o legislador previu uma secção sob epígrafe “*Outras disposições*” onde regula o regime especial dos prédios sem NIF do respetivo titular, que será tributado segundo as regras aplicáveis às pessoas coletivas, até que seja regularizada a sua situação. E ainda, prevê a correção das opções que tenham sido feitas para a tributação dos respetivos imóveis em sede de AIMI no caso dos sujeitos passivos casados ou que vivam em união de facto, bem como para as heranças indivisas.

Concluímos que o AIMI apresenta uma autonomia em relação ao IMI, porquanto regula regras próprias de incidência, liquidação, cobrança, pagamento e de dedução em

impostos sobre o rendimento. O carácter adicional deste tributo sobre o IMI revela-se, assim, atípico porque não assume as características essenciais deste, indicando que o AIMI é um imposto autónomo do IMI.

Depreendemos que o AIMI não assume a natureza de verdadeiro adicional ao IMI. Trata-se de um imposto autónomo do IMI, motivo pelo qual, é nossa convicção que "*Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis*" não foi a designação mais adequada, porquanto parece-nos que o AIMI partilha com o IMI quase exclusivamente o Código em que está sistematicamente inserido.

A CRP exige que a tributação do património se constitua como instrumento de igualdade entre os cidadãos. Ao nível da doutrina encontramos posições antagónicas divergências no que respeita à tributação pessoal do património, na medida em que surge a querela relativamente ao facto da riqueza traduzir-se diretamente em liquidez e, conseqüente, capacidade contributiva.

A tese que não apoia este tipo de tributação defende que da detenção de riqueza não advém diretamente a liquidez imediata para pagar o imposto, pelo que este tipo de tributação se assume, na sua essência, como confiscatória. Por outro lado, a tese que defende a tributação pessoal do património entende que a riqueza confere capacidade contributiva autónoma ao titular do capital, ainda que esta advenha de forma direta ou indireta.

Maioritariamente, seguimos o pensamento doutrinal não apoiante desta tributação na medida em que não podemos depreender que a mera detenção de riqueza resulta em efetiva capacidade contributiva, principalmente quando o imposto incida sobre bens não produtivos ou quando o seu valor é superior ao da poupança quando incide sobre bens produtivos, nestes casos, o proprietário poderá ver-se obrigado a vender o seu património para dar cumprimento ao imposto devido.

Porém, não descartamos o entendimento contrário, máxime, quando estamos perante riqueza imobiliária que gera rendimentos efetivos para o contribuinte, como por exemplo, uma renda. Nestes casos, haveria lugar à redistribuição da riqueza, mediante a apropriação, pelo Estado, de uma parte da riqueza dos contribuintes que revelam maiores índices de capacidade contributiva. Esta servirá também como incentivo aos proprietários para rentabilizarem a sua propriedade e, pelo menos, daí extraírem os meios financeiros para pagarem os respetivos tributos.

Concluimos que este tipo de tributação apenas se justifica em circunstâncias excepcionais, devendo, para tal, existir um escrutínio no momento da sua aplicação para se verificar se efetivamente daquela riqueza advém diretamente um rendimento.

Uma outra problemática que se pretendeu esclarecer foi compreender se este tributo é inconstitucional por violação de princípios constitucionalmente consagrados, nomeadamente, os princípios da legalidade tributária, da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Efetivamente, compreendemos que existiu uma grande afluência, por parte dos contribuintes, aos tribunais e à arbitragem administrativas, pedindo a anulação das respetivas liquidações de AIMI, pugnando pela sua ilegalidade e inconstitucionalidade. Compreendemos, naturalmente, esta indignação dos sujeitos passivos, uma vez que se vêm penalizados por possuírem mais património imobiliário e cobrados, de forma adicional, uma vez que já haviam sido sujeitos a IMI.

O regime do AIMI tem sido avocado como inconstitucional por parte dos contribuintes cujo objeto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis, por violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, ínsitos nos art.ºs 13.º e 104.º, n.º 3 da CRP, nos casos de tributação dos prédios enquanto substrato de uma atividade económica, e desconsideração do critério legal da afetação dos terrenos para construção. Pugnando pela sua exclusão subjetiva e real.

Quanto à exclusão subjetiva defendemos que seria manifestamente inconstitucional, desde logo pela violação do princípio da legalidade, uma vez que estaríamos a transcender a hermenêutica jurídica. Em segundo lugar, seria atentatório ao princípio da igualdade, porquanto estaríamos a excluir da tributação sujeitos passivos detentores de uma mesma classe de prédios com igual capacidade contributiva.

Quanto à exclusão real entendemos que não poderá haver lugar a uma interpretação extensiva de modo a incluir/excluir outras tipologias de prédios que o legislador manifestamente não quis considerar. Tendo em conta a hermenêutica jurídica, entendemos que outra interpretação cairá já no âmbito da interpretação analógica, proibida e contrária ao princípio da legalidade fiscal.

Em suma, compreendemos que o legislador quis abranger todos os terrenos para construção, independentemente da atividade do seu titular ou da sua afetação futura.

Concluimos que é de entendimento geral, dos tribunais e do CAAD, que este tributo não se assume como inconstitucional. Todavia, aqui chegados, entendemos que urge uma intervenção legislativa com vista a clarificar alguns regimes do AIMI, que fomos

decompondo, tendo em conta que a última alteração a este normativo legal foi feita em 2018.

Por fim, defendemos que, efetivamente, não se afigura como inconstitucional, contudo, tendo em conta a sua previsão legal, o seu efetivo propósito não se revela claro, ou seja, efetivamente o AIMI foi criado para a prossecução do princípio da igualdade – promovendo a justiça social - ou apenas para arrecadar receita para a Segurança Social.

Referências bibliográficas

- AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos – *Lições de Direito Fiscal*. 1ª ed. Primeira Edição e Autores, 2020. ISBN: 978-989-54960-1-3.
- AZEVEDO, Patrícia Anjos - Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação. *In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra, Portugal: Almedina, 2013.
- CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Anotada*. Vol. I, 4ª ed. Coimbra Editora, Lda., 2007. ISBN: 978-972-32-1462-8.
- LEITÃO, Luís Menezes – *Direitos Reais*. 7ª ed. Edições Almedina, S.A., janeiro 2018. ISBN: 978-972-40-7330-9.
- *Lexit - Códigos Anotados e Comentados – Tributação do Património (IMI/IMT/IS)*. Vol. IV, 1ª ed. O Informador Fiscal- Edições Técnicas, Lda., 2019. ISBN: 978-989-763-220-4.
- NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 10ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2017. ISBN: 978-972-40-7115-2.
- PIRES, José Maria Fernandes - *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*. 3ª ed. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2015. ISBN: 978-972-40-5918-1.
- PIRES, José Maria Fernandes - *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*. Edições Almedina, S.A. Coimbra, 2018. ISBN: 978-972-40-6986-9.
- ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins – *Tributação do Património IMI – IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*. Edições Almedina, S.A., 2015. ISBN: 978-972-40-5915-0.

Webgrafia

- AZEVEDO, Patrícia Anjos; VIEIRA, Marisa Morais - *Análise Crítica ao Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (outubro 2021). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/analise-critica-ao-adicional-ao-imi/>
- BARROS, Catarina Santos - *A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)*. Porto: Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2019. Dissertação em Mestrado em Ciências Jurídico - Económicas. Disponível online em: <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/125494>.
- CORREIA, Rui Araújo - *Património - Incidência e regras de liquidação do Adicional ao IMI*. O informador Fiscal. (julho 2018). [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi/>.
- CORREIA, Rui Araújo - *Património - Sai o Selo, entra o AIMI*. O informador Fiscal. n.º 6 (março 2017), 1ª Série, 2.ª quinzena de março de 2017. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/patrimonio-sai-o-selo-entra-o-aimi/>.
- FREITAS, Mariana Baptista – *O Novo Adicional ao IMI*. Lisboa: Faculdade de Direito Universidade de Lisboa, 2018. Dissertação em Mestrado em Direito. Disponível online em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37337/1/ulfd136421_tese.pdf.
- JESUS, Andreia - *O princípio da igualdade tributária - uma análise jurisprudencial referente ao AIMI*. Publicado no jornal O Informador Fiscal n.º 15/2021, 1ª Série, 1.ª quinzena de agosto de 2021. [Consult. 22 novembro 2021]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/o-principio-da-igualdade-tributaria-uma-analise-jurisprudencial-referente-ao-aimi/>
- NABAIS, José Casalta – *Adicional ao IMI. In Temas do Direito Tributário 2018*. 1ª Edição. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2018. [Consult. 5 novembro 2020]. Disponível online em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TDireitoT2018.pdf.
- RODRIGUES, Marco Miguel Pereira; AZEVEDO, Patrícia Anjos; CORREIA, Rui Araújo - *AIMI – Regimes de Liquidação*. O informador Fiscal. (janeiro 2022).

[Consult. 15 fevereiro 2022]. Disponível em: <https://informador.pt/artigo/aimi-regimes-de-liquidacao/> .

Referências jurisprudenciais

- Acórdão (extrato) n.º 299/2019 do Tribunal Constitucional. Disponível online em: <https://dre.pt/home/-/dre/123092018/details/maximized>.

- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça – Processo n.º 42/18.0YFLSB, de 20 de fevereiro de 2019. Relator: José Raíno. Disponível online em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/8ac12a3c7c8099f7802583a800352ead?OpenDocument>.

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 0829/15.5BELLE 01065/16, de 28 de novembro de 2018. Relator: Pedro Delgado. Disponível online em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/609dadb25453ddd3802583580057355e?OpenDocument&ExpandSection=1>.

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 0603/14.6BEPRT 0204/17, de 5 de dezembro de 2018. Relator: Casimiro Gonçalves. Disponível online em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b846f43b05cd60178025835f005396a5?OpenDocument>.

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo – Processo n.º 01026/16.8BESNT 081/18, de 27 de novembro de 2019. Relator: Suzana Tavares Da Silva. Disponível online em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9e1a7eacb79c0973802584c7003843d3?OpenDocument&ExpandSection=1>.

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte - Processo n.º 00041/19.4BEAVR, de 7 de maio de 2020. Relator: Ana Patrocínio. Disponível online em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/4d1288a7cbeb411480258570003834c0?OpenDocument>.

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 291/2018-T, de 28 de fevereiro de 2019. Árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=291%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3878.

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 668/2017-T, de 24 de abril de 2018. Árbitro presidente Jorge Lopes de Sousa. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=668%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3353 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 686/2017-T, de 7 de maio de 2018. Árbitro presidente Jorge Lopes de Sousa. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=686%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3497 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 664/2017-T, de 26 de junho de 2018. Árbitro presidente Carlos Fernandes Cadilha. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=664%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3450 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 691/2017-T, de 6 de agosto de 2018. Árbitro presidente José Poças Falcão. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=691%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3730 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 654/2017-T, de 3 de setembro de 2018. Árbitro presidente José Pedro Carvalho. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=654%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3533 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 339/2019-T, de 25 de novembro de 2018. Rui Ferreira Rodrigues. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=339%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4535 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 310/2018-T, de 10 de dezembro de 2018. Árbitro Mariana Vargas. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=310%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3715 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 367/2018-T, de 25 de janeiro de 2019. Árbitro Hélder Filipe Faustino. Disponível online em:

https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=367%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3819 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 344/2018-T, de 2 de abril de 2019. Árbitro António Alberto Franco. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=344%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3981 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 368/2018-T, de 11 de abril de 2019. Árbitro Suzana Fernandes da Costa. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=368%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3983 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 109/2019-T, de 11 de junho de 2019. Árbitro presidente Jorge Lopes de Sousa. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=109%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4184 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 698/2018-T, de 2 de setembro de 2019. Árbitro André Festas da Silva. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=698%2F2018-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4285 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 339/2019-T, de 25 de novembro de 2019. Árbitro Rui Ferreira Rodrigues. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=339%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4535 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 409/2019-T, de 15 de dezembro de 2019. Árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=409%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4598 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 363/2019-T, de 23 de janeiro de 2020. Árbitro presidente Carlos Fernandes Cadilha. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/deciso es/decisao.php?s_processo=363%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4602 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 915/2019-T, de 24 de julho de 2020. Árbitro André Festas da Silva. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=915%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4891 .

- Centro de Arbitragem Administrativa – Processo n.º 917/2019-T, de 30 de outubro de 2020. Árbitro Nuno Pombo. Disponível online em: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=917%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=5060 .

Doutrina administrativa

- Informação Vinculativa da AT prestada no âmbito do Processo 2017001516 – IV 12383, com despacho concordante de 31 de agosto de 2017 da Diretora de Serviços da DSIMI. Disponível online em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi/Documents/IVE_12383_CIMI_ART_6_135-A_135-B.pdf .

- Informação Vinculativa da AT prestada no âmbito do Processo 2018000082 – IVE n.º 13129, com despacho concordante, de 14 de fevereiro de 2018, da Diretora de Serviços da DSIMI. Disponível online em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi/Documents/IVE%2013129_CIMI_ART_13-A_135-D.pdf .

- Informação Vinculativa da AT prestada no âmbito do Processo 2018001724 – IVE n.º 14384, com despacho concordante, de 28 de setembro de 2018 da Diretora de Serviços da DSIMI. Disponível online em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi/Documents/IVE_14384_CIMI_ART_135B.pdf .

- Informação Vinculativa da AT prestada no âmbito do Processo 2019000095 – IVE n.º 14851, com despacho concordante, de 7 de abril de 2019, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponível online em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimi/Documents/IVE_14851.pdf .

- Ofício Circulado n.º: 40 115, de 31-08-2017. Disponível online em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news3617_5_1.pdf .

Legislação

- Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, que aprova o Código do Imposto do Selo;
- Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, que adota medidas de proteção das uniões de facto;
- Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, que altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, o Código do Imposto do Selo e a Lei Geral Tributária;
- Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2017;
- Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2018;
- Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, que altera a Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, e o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro;
- Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2019;
- DL n.º 47344/66, de 25 de novembro, que aprova o Código Civil;
- Decreto de 10 de abril de 1976, que aprova a Constituição da República Portuguesa;
- DL n.º 215/89, de 1 de julho, que aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais;
- DL 442-A/88, de 30 de novembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;
- DL 442-B/88, de 30 de novembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;
- DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, que aprova a Lei Geral Tributária;
- DL n.º 433/99, de 26 de outubro, que aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- DL n.º 555/99, de 16 de dezembro, que estabelece o Regime Jurídico da Urbanização e Edificação;
- DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, que aprova o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;

- Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis.