

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



ISCAL

O AIMI: ABORDAGEM TEÓRICO-  
PRÁTICA

---

Pedro Miguel Raposo da Costa

Lisboa, dezembro de 2022



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

# O AIMI: ABORDAGEM TEÓRICO- PRÁTICA

Pedro Miguel Raposo da Costa

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Professor Doutor Francisco José Nicolau Domingos, Professor adjunto, área departamental de direito (direito fiscal e fiscalidade).

Constituição do Júri:

Presidente: Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Arguente: Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Vogal: Professor Doutor Francisco Domingos

L i s b o a , d e z e m b r o d e 2 0 2 2

## **Agradecimentos**

Gostava de agradecer à minha família pelo apoio que me deram ao longo destes dois anos de mestrado e ao meu orientador, Professor Francisco Nicolau Domingos, pela sua ajuda e disponibilidade.

## Resumo

A tributação do património em Portugal integra quatro impostos distintos, um deles o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI). Esta dissertação visa estudar as suas linhas estruturantes, os problemas cuja aplicação do seu regime jurídico coloca e dissecar a sustentabilidade normativa do “adicional”.

O AIMI foi criado no ano de 2017 com o objetivo de contribuir para a justiça social e para a redistribuição da riqueza, já que as receitas provenientes deste imposto estão consignadas ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (FEFSS).

Coloca-se, muitas vezes, a questão se o AIMI é um imposto que viola os princípios da igualdade e da capacidade contributiva no caso dos terrenos para construção que estão sujeitos a AIMI, seja qual for a sua futura afetação, pois os prédios urbanos edificados afetos a comércio, indústria, serviços e “outros” não estão sujeitos a AIMI.

A tipologia do imposto tem o seu ponto de interesse, há quem considere estarmos perante um imposto sobre as grandes fortunas, há quem considere ser apenas um imposto sobre o património e ainda quem veja o AIMI como um sucedâneo económico do imposto sobre as grandes fortunas.

**Palavras-chave:** Tributação do património; AIMI; princípio da igualdade; princípio da capacidade contributiva; imposto sobre as grandes fortunas; terrenos para construção.

## **Abstract**

Property taxation in Portugal is divided into four distinct taxes, one of them the Additional to Property Tax (AIMI). This dissertation aims to study its structuring lines, the problems whose application its legal regime poses and to dissect the normative sustainability of the "additional".

The AIMI was created in the year 2017 with the aim of contributing to social justice and to the redistribution of wealth as the revenue from this tax is consigned to the Social Security Financial Stabilization Fund.

The question is often raised whether the AIMI is a tax that violates the principles of equality and ability to pay in the case of building land that is subject to AIMI, regardless of its future use, and urban buildings used for services, industry, commerce, and "others" are not subject to AIMI.

The typology of the tax has its point of interest, some consider it to be a tax on large fortunes, others consider it to be only a property tax and others see the AIMI as an economic substitute of the tax on large fortunes.

**Keywords:** Property taxation; AIMI; principle of equality; principle of ability to pay; tax on large fortunes; building land.

# Índice

1.	Introdução .....	1
1.1	Objeto de Estudo .....	1
1.2	Objetivo da investigação .....	1
1.3	Metodologia e estrutura da investigação .....	2
	Capítulo I – A tributação do património no sistema fiscal .....	4
1.	Cidadania Fiscal .....	4
2.	A relação jurídica tributária e o conceito de imposto .....	5
3.	A tributação do património em Portugal .....	6
3.1	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (antiga SISA) .....	6
3.2	Imposto Municipal sobre Imóveis (antiga Contribuição Autárquica) .....	7
3.3	Imposto do Selo .....	7
	Capítulo II – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis .....	9
1.	O AIMI .....	9
1.1	Incidência objetiva .....	9
1.1.1	Isenções objetivas de AIMI .....	11
1.2	Incidência subjetiva .....	11
1.2.1	Isenções subjetivas de AIMI .....	12
1.3	Pessoas singulares .....	12
1.3.1	Regime-regra .....	12
1.3.2	Regime da tributação conjunta .....	13
1.3.3	Regime aplicável aos bens comuns .....	14
1.4	Heranças indivisas .....	15
1.5	Pessoas coletivas .....	16
1.5.1	Regime-regra .....	16
1.5.2	Regime dos prédios afetos a uso pessoal .....	16
1.5.3	Regime das entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável .....	17
1.6	Liquidação .....	18
1.7	Pagamento .....	19
1.8	Dedução à coleta do IRC .....	19
1.8.1	Cálculo da dedução do AIMI em IRC – Modelo 22 .....	22

1.9	Dedução à coleta do IRS .....	26
1.9.1	Cálculo da dedução do AIMI na coleta de IRS – Modelo 3 .....	26
2.	O AIMI um imposto sobre as grandes fortunas ou apenas um imposto sobre o património? .....	29
2.1	Imposto sobre as grandes fortunas .....	29
2.2	O caso do AIMI .....	30
3.	A sujeição a AIMI dos terrenos para construção.....	32
3.1	Princípio da igualdade (fiscal) e o princípio da capacidade contributiva.....	33
4.	AIMI e IMI: impostos semelhantes? .....	36
5.	Exemplos da aplicação (prática) do AIMI .....	37
	Capítulo III – AIMI: análise jurisprudencial .....	43
1.	Primeira linha jurisprudencial (a favor do sujeito passivo) .....	43
1.1	Resumo Esquemático da primeira linha jurisprudencial.....	46
2.	Segunda linha jurisprudencial (a favor da AT).....	47
2.1	Resumo esquemático da segunda linha jurisprudencial .....	52
	Conclusão .....	53
	Referências Bibliográficas.....	59
	Documentos oficiais.....	61
	Legislação.....	62
	Jurisprudência .....	63

## Índice de figuras

<b>Figura 2.1</b> Exemplo de participações em diferentes empresas.....	21
<b>Figura 2.2</b> Parte do Quadro 07 da modelo 22.....	24
<b>Figura 2.3</b> Quadro 10 da Modelo 22.....	25
<b>Figura 2.4</b> Quadro 9 da Modelo 3.....	28
<b>Figura 3.1</b> Esquema da primeira linha jurisprudencial.....	46
<b>Figura 3.2</b> Esquema da segunda linha jurisprudencial. ....	52

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

- AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis;
- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira;
- CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa;
- CC – Código Civil;
- CEAA – Cláusula Específica Anti Abuso;
- CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso;
- 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;
- CIS – Código do Imposto do Selo;
- CRP – Constituição da República Portuguesa;
- FEFSS – Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social;
- IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis;
- IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis;
- ISPUEVP - Imposto do Selo sobre os Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial;
- LGT – Lei Geral Tributária;
- OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados;
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico;
- P. – Página;
- PP. – Páginas;
- SS – Segurança Social;
- VPT – Valor Patrimonial Tributário.

# 1. Introdução

## 1.1 Objeto de Estudo

Esta dissertação, que se enquadra na temática da tributação do património, procura explicar o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), a sua aplicação, a sua incidência, tanto subjetiva (estão sujeitos ao AIMI, as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português), como objetiva (o AIMI, incide objetivamente, sobre o somatório dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular); qual o valor tributável; quais as taxas a aplicar dependendo das diferentes situações, tratando-se de um imposto progressivo; qual o momento da liquidação e pagamento; que tipo de imposto é, ou seja, se estamos perante um imposto sobre as grandes fortunas ou apenas um imposto sobre o património imobiliário; e abordar as temáticas mais polémicas em redor deste imposto, como é o caso do respeito ou não, pelos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva e, conseqüentemente, se é um imposto que respeita a Constituição da República Portuguesa (CRP).

A temática escolhida como objeto de estudo para esta dissertação, o AIMI, deveu-se à controvérsia em torno deste imposto, ao facto de ser um imposto recente no sistema fiscal português e desconhecido para muita gente, pelo que pretendo assim responder às questões mais debatidas relacionadas com este imposto por forma a esclarecê-las.

## 1.2 Objetivo da investigação

O AIMI entrou em vigor no ano de 2017, é, portanto, um imposto muito recente no sistema fiscal português, estando inserido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI). Incide sobre os Valores Patrimoniais Tributários (VPT) dos prédios urbanos com afetação habitacional e dos terrenos para construção<sup>1</sup>. Estão excluídos do AIMI os prédios urbanos comerciais, industriais, serviços e “outros”. Apesar do nome indicar ser um adicional ao IMI, tal não corresponde à realidade, como irei demonstrar mais adiante.

---

<sup>1</sup> Embora, como constataremos, tenha existido uma divergência jurisprudencial quanto à sujeição dos terrenos para construção com afetação futura de comércio, indústria e serviços.

No entanto, a designação deste imposto não é a questão controvertida, como é disso exemplo, a sujeição a AIMI dos terrenos para construção. Suscitou-se assim um problema relacionado com a afetação dos terrenos para construção, uma eventual violação do princípio constitucional da igualdade quando se tributam terrenos para construção cuja edificação prevista ou autorizada seja destinada a comércio, indústria ou serviços e depois de feita a edificação esse imóvel deixa de ser tributado.

Há jurisprudência no sentido da sujeição, umas decisões para um lado outras para o outro; a análise de jurisprudência será um ponto fulcral nesta dissertação por forma a demonstrar as diferentes posições que existem nestes aspetos mais debatidos, existindo diversos casos de jurisprudência no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) devido aos litígios que existem em volta deste imposto. Outra questão relevante prende-se com a natureza do AIMI: será um imposto sobre as grandes fortunas? Ou, pelo contrário, um imposto sobre o património imobiliário?

### **1.3 Metodologia e estrutura da investigação**

A metodologia utilizada na realização da dissertação visa responder às questões centrais: i) será o AIMI um verdadeiro adicional ao IMI? ii) Será que o AIMI é um imposto sobre as grandes fortunas? iii) Será que o AIMI viola o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva ao tributar os terrenos para construção? O método dedutivo, monográfico e a técnica de pesquisa bibliográfica constituíram a base da presente investigação. O estudo empírico realizado baseia-se numa abordagem qualitativa através da análise documental, seja através da leitura de livros, de capítulos e artigos científicos, bem como de análise de decisões arbitrais.

A dissertação divide-se em três capítulos fundamentais, primeiramente uma breve abordagem à tributação do património no nosso sistema fiscal, mais concretamente dos três impostos sobre o património que integram o nosso ordenamento jurídico; de seguida uma análise teórica do tema, dividida em subcapítulos, em que efetuou uma análise documental do AIMI, dos seus alicerces, no que consiste realmente este imposto, a sua finalidade, quem está sujeito a imposto (incidência objetiva e incidência subjetiva), o valor tributável, as taxas e a liquidação e pagamento, ou seja, uma introdução ao imposto, comparando estas mesmas características com as do IMI, dois impostos diferentes, apesar da designação do AIMI como sendo um adicional ao IMI.

Ainda neste segundo capítulo irei começar por abordar as questões mais polémicas do caso dos terrenos para construção e da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da solução normativa prevista no AIMI.

Efetuari, por último, uma análise prática através de casos de jurisprudência respeitantes aos temas polémicos que comecei por falar no segundo capítulo já referidos no parágrafo anterior. A análise prática é fundamental para perceber melhor estas questões através das decisões que são tomadas, por isso, tomarei posição quanto à substância das decisões.

# Capítulo I – A tributação do património no sistema fiscal

## 1. Cidadania Fiscal

É de extrema relevância falar sobre a cidadania fiscal que é fundamental nos dias de hoje, e já o era antigamente, para consciencializar as pessoas em geral sobre a importância que tem o pagamento de impostos e dos benefícios que daí advêm, tanto a nível pessoal, como para a sociedade num todo.

Para se atingir a cidadania fiscal é necessário que haja uma educação fiscal, para que os cidadãos tenham cultura fiscal, consciência fiscal e moralidade fiscal. Ao estarmos inseridos num estado democrático e moderno, os impostos são fundamentais e as pessoas têm de perceber isso e em como isso afeta de forma positiva a vida do país e, por conseguinte, a vida de cada um. (Plano Nacional Estratégico de Educação Fiscal<sup>2</sup>, 2019)

A cidadania fiscal tem como um dos objetivos mudar a forma como as pessoas olham para os impostos e para a administração fiscal cujo relacionamento não é o mais saudável, com muitos contribuintes a fugirem aos impostos e depois os cumpridores sofrem com as consequências. O pagamento dos impostos contribui para o bem-estar da sociedade e das pessoas que nela residem e usufruem. (Azevedo, s.d.)

Centeno (2018, p. 2) acrescenta que, «Cidadania é entendida não só na perspetiva de quem paga os tributos, mas também de quem os cria e de quem os gere». Ou, dito de outro modo, a cidadania fiscal não se aplica apenas às pessoas que pagam impostos, mas também a quem os cria, pois, a tributação tem limites e tem de ser gerida de melhor forma possível para não restringir as liberdades dos cidadãos.

É neste contexto que devemos analisar o AIMI, imposto que, de um ponto de vista técnico-legislativo, surge acoplado ao CIMI.

---

<sup>2</sup> Disponível em: [https://www.iscal.ipl.pt/images/2019/05/Plano\\_Nacional\\_de\\_Ed\\_Fiscal.pdf](https://www.iscal.ipl.pt/images/2019/05/Plano_Nacional_de_Ed_Fiscal.pdf)

## 2. A relação jurídica tributária e o conceito de imposto

Antes de iniciar a análise e caracterização do AIMI é pertinente abordar a relação jurídica tributária que existe entre o contribuinte e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), bem como o conceito de imposto e a diferença que existe entre imposto e taxa, por vezes, de recorte difícil.

O sujeito ativo da relação jurídica tributária é sempre uma entidade de direito público, já que são estas as entidades que têm o poder de tributar<sup>3</sup>. O sujeito passivo é o contribuinte, é o obrigado tributário seja uma pessoa singular, seja pessoa coletiva e tanto pode ser de direito privado, como de direito público<sup>4</sup>. Citando o artigo 36.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), «[a] relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário<sup>5</sup>» e por se ter constituído a relação jurídica o sujeito passivo tem de pagar o imposto.

No que diz respeito ao conceito de imposto e de taxa, tanto um como outro fazem parte do conceito de tributo, um tributo é imposto, é uma taxa, é uma tarifa, é uma contribuição financeira, é uma contribuição especial, é um conceito cuja classificação está prevista no artigo 3.º da LGT e cujos pressupostos estão previstos no artigo 4.º da LGT.

Nabais (2014) classifica um imposto como sendo uma prestação<sup>6</sup> pecuniária<sup>7</sup>, unilateral<sup>8</sup>, definitiva<sup>9</sup>, e coativa<sup>10</sup>. Os impostos são cobrados por entidades públicas e posteriormente usados para a melhoria dos serviços públicos de que todos nós usufruímos.

No caso das taxas, têm um carácter bilateral, há uma contrapartida específica e individual derivada do pagamento e não assentam na capacidade contributiva dos contribuintes, tal como está previsto no artigo 4.º, n.º 2 da LGT.

---

<sup>3</sup> Artigo 18.º, n.º 1 da LGT.

<sup>4</sup> Artigo 18.º, n.º 3 da LGT.

<sup>5</sup> Situação ou posição jurídica que determine que tenha de haver tributação.

<sup>6</sup> Carácter obrigatório.

<sup>7</sup> Envolve uma transação monetária.

<sup>8</sup> Não há uma contrapartida específica derivada do pagamento do imposto.

<sup>9</sup> Não há lugar a reembolso, restituição ou indemnização.

<sup>10</sup> É estabelecido por lei.

### **3. A tributação do património em Portugal**

A tributação do património tem como finalidade contribuir para a igualdade entre os cidadãos, tal como está previsto no artigo 104.º, n.º 3 da CRP. O que se tributa em sede de património consiste num rendimento acumulado do sujeito passivo e as transmissões de bens, onerosas e gratuitas. Podemos ter uma tributação geral do património, como é o caso do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), e uma tributação de uma parcela do património, como é o caso do AIMI. (Machado & Costa, 2018)

No que diz respeito aos impostos sobre o património atualmente em vigor na legislação portuguesa, existem quatro impostos, são eles, o IMI, o IMT, o Imposto do Selo (segmento das transmissões gratuitas) e o AIMI. No ano de 2003 deu-se uma grande mudança na tributação do património, foi levada a cabo uma reforma com o intuito de tornar o sistema mais justo com uma preocupação de gradualismo, proporcionalidade e combate à evasão e fraude fiscal nas medidas adotadas, bem como reforçar o poder tributário dos municípios. (Machado & Costa, 2018)

A detenção do património<sup>11</sup> por parte de um contribuinte acarreta diversas vantagens especialmente quanto mais elevado for o valor do património, e que vantagens são estas? Nas palavras de Vasques (2021, p.18), «facilita a angariação de crédito, reforça a posição negocial do seu titular na celebração de contratos vários, torna mais fácil multiplicar a riqueza permitindo-lhe arriscar aí onde em princípio não o faria». Estas vantagens mencionadas não são tributadas no imposto sobre o rendimento, não se está a tributar algo já antes tributado, mas sim tributar uma capacidade contributiva especial.

#### **3.1 Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (antiga SISA)**

O IMT veio substituir o SISA, um imposto desfasado da realidade, as taxas eram demasiado elevadas e havia diversas figuras que não eram tributadas, como por exemplo, as cedências sucessivas da posição contratual nos contratos-promessa de compra e venda e das procurações irrevogáveis e respetivo substabelecimento, havia, de certa forma, uma

---

<sup>11</sup> Nabais (2014, p.83) define património como sendo os «valores pecuniários líquidos (valores ativos menos passivos), constituam os mesmos capital produtivo, capital lucrativo ou bens de consumo duradouro.». Uma definição mais simples é a de Veiga (2018, p.139), «o património de um indivíduo corresponde ao conjunto de bens e direitos de que o mesmo seja titular, cujo valor pecuniário é determinado em termos líquidos, sendo, por isso, ao ativo dos contribuintes deduzido o respetivo passivo.».

facilidade em fugir ao pagamento do imposto, era ineficaz, injusto e com muita evasão e fraude fiscal. Com o IMT verificou-se um alargamento da incidência do tributo, isto é, existem factos tributários sujeitos a imposto que antes não estavam sujeitos a imposto (SISA) por forma a diminuir a margem para a prática de atos de evasão e fraude fiscal, verificou-se ainda uma diminuição das taxas aplicáveis nas transmissões onerosas. (Machado & Costa, 2018)

O IMT é um imposto de obrigação única, é pago quando existe uma transmissão onerosa. Este imposto é considerado um imposto dinâmico, integra-se na transferência onerosa do direito de propriedade sobre os imóveis<sup>12</sup> ou de figuras parcelares desse direito<sup>13</sup>, nomeadamente o contrato-promessa com tradição de imóvel e a cedência de posição contratual sem cláusula prévia, entre outras. Estas figuras encontram-se no artigo 2.º do CIMT que diz respeito à incidência objetiva e territorial.

### **3.2 Imposto Municipal sobre Imóveis (antiga Contribuição Autárquica)**

A Contribuição Autárquica tributava o valor dos prédios, mas esse valor dos prédios estava desatualizado e não correspondia à realidade do mercado o que levava a situações de desigualdade, o valor da receita deste imposto era algo reduzido. Com a criação do IMI houve uma reavaliação dos imóveis bem como dos critérios com que se calcula o VPT dos prédios, estes novos critérios vieram dar mais objetividade. (Machado & Costa, 2018)

O IMI é pago todos os anos, estamos perante um imposto periódico que assenta no princípio do benefício, ou seja, os proprietários dos imóveis beneficiam das infraestruturas públicas, da proteção civil, do saneamento, da iluminação entre outros, e, portanto, pagam um imposto por isso mesmo sendo que o imposto incide sobre o VPT dos prédios que é calculado com base em diferentes critérios. A receita deste imposto vai para o município de onde o imóvel se localiza, serve para assegurar a autonomia financeira dos municípios. (Machado & Costa, 2018)

### **3.3 Imposto do Selo**

O Imposto do Selo é um imposto muito antigo, com a reforma de 2003 aboliu-se o imposto sobre sucessões e doações, era um imposto que já não fazia muito sentido, a receita proveniente deste imposto foi diminuindo, bem como a sua base tributável, assim, as

---

<sup>12</sup> Venda de imóveis.

<sup>13</sup> Situações que o código assimila à transferência de propriedade, e que por isso são sujeitas a IMT.

transmissões gratuitas realizadas por pessoas singulares<sup>14</sup> passaram a integrar o imposto do selo. (Valdez & Domingos, 2022)

A incidência do Imposto do Selo aumentou, para além de incidir sobre os prédios, incide também sobre as operações reveladoras de capacidade contributiva que não estejam abrangidas por outros impostos. O imposto do selo divide-se assim em dois, por um lado temos o imposto do selo tradicional e, por outro, o imposto do selo sobre as transmissões gratuitas. (Machado & Costa, 2018 & Nabais, 2014)

Segundo o artigo 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS), este incide «sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.».

Este imposto, no segmento analisado, enquadra-se na transmissão dinâmica do património pois tem como objetivo tributar a entrada de património na esfera jurídica de um sujeito passivo de forma gratuita, ou seja, o direito de propriedade ocorre de forma gratuita e não de forma onerosa como é o caso do IMT.

---

<sup>14</sup> No caso das pessoas coletivas é tributado em sede de IRC.

## **Capítulo II – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis**

### **1. O AIMI**

O AIMI é um imposto de 2017 criado pelo artigo 219.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro que entrou em vigor através do Orçamento de Estado de 2017, está inserido no CIMI nos artigos 135.º-A a 135.º-M. Este imposto visou substituir o Imposto do Selo sobre os Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial (ISPUEVP), que tributava imóveis com um VPT acima de um milhão de euros. (Pires, 2018)

#### **1.1 Incidência objetiva**

A incidência objetiva do AIMI está presente no artigo 135.º-B do CIMI e responde à questão, “o que é tributado em sede de AIMI?”. De acordo com este artigo, o AIMI incide sobre o somatório dos VPT dos prédios urbanos<sup>15</sup> com afetação habitacional e dos terrenos para construção. Estão assim excluídos do âmbito de aplicação do AIMI os prédios rústicos e os prédios urbanos classificados de «comerciais, industriais, serviços e outros», conceitos vertidos no artigo 6.º do CIMI onde está explicado as diferentes espécies de prédios urbanos. Este artigo é assim fundamental no âmbito da incidência do AIMI e tem de ser analisado juntamente com o 135.º-B do CIMI.

Convém deste modo explicar o que se considera como sendo um prédio urbano para habitação e um terreno para construção. Considera-se um prédio para habitação aquele que tenha um alvará (licença)<sup>16</sup> para tal finalidade, caso não exista uma licença, a afetação do prédio é considerada pela sua utilização<sup>17</sup>.

Quanto aos terrenos para construção a definição mais abrangente, ora vejamos, são terrenos para construção, aqueles a quem tenha sido atribuída uma licença ou autorização para operações de loteamento ou construção e ainda os terrenos declarados como tal no título aquisitivo<sup>18</sup>. De uma forma mais simples são terrenos para construção aqueles em que se constituiu o direito de construção ou loteamento e aqueles em que ainda não se constituiu o direito de construção ou loteamento, mas que tenham sido adquiridos para esse efeito. São

---

<sup>15</sup> São todos aqueles que não sejam considerados prédios rústicos – artigo 4.º do CIMI.

<sup>16</sup> As licenças são atribuídas pelos municípios.

<sup>17</sup> Artigo 6.º, n.º 2 do CIMI.

<sup>18</sup> Artigo 6.º, n.º 3 do CIMI.

realidades improdutivas onde se cria a expectativa de se construir algo no futuro e esta expectativa faz aumentar o valor do património.

Na decisão arbitral n.º 676/2018-T, de 30 de dezembro de 2019, abordou-se a questão das obras num terreno para construção e quando é que esse terreno passa a ser um prédio edificado seja qual for a sua afetação. Esta alteração apenas se verifica após a conclusão das obras e com a devida licença de utilização, pelo que, caso se chegue a 1 de janeiro se o terreno ainda estiver em obras será tributado como um terreno para construção.

Dos tipos de prédios que não estão sujeitos a AIMI fica a dúvida sobre o que se considera um prédio com afetação “outros” e, como tal, o legislador fez questão de colocar essa explicação no artigo 6.º, n.º 4 do CIMI. Portanto, são considerados prédios com afetação “outros”, os terrenos situados num aglomerado urbano que não sejam para construção e que não sejam classificados como prédios rústicos, bem como os edifícios e construções licenciados ou não licenciados cujo destino não seja comércio, indústria, serviços ou habitação. Constitui um exemplo desta gama de prédios uma pista de automobilismo.

De referir que a sujeição do AIMI é muito semelhante à sujeição do imposto que o “adicional” veio substituir, o ISPUEVP, nessa altura tanto os prédios para habitação como os terrenos para construção eram tributados em sede de ISPUEVP, com a diferença de que os terrenos para construção tributados eram apenas aqueles com afetação habitacional. (Pires, 2018)

A exclusão da incidência dos prédios urbanos com afetação comercial, industrial, serviços e “outros” da aplicação do AIMI limita, de certa forma, a receita proveniente deste imposto que ao não tributar este tipo de prédios ou conjuntos de prédios de elevado VPT diminui assim o valor arrecadado que poderia contribuir para uma maior justiça social. No entanto, existe uma explicação do porquê destas espécies de prédios não serem tributados, e tem a ver com o bom funcionamento das atividades económicas, isto é, pretende-se evitar que o imposto tenha um impacto negativo no tecido empresarial e na competitividade dos mercados. (Pires, 2018)

Suscitou-se assim um problema relacionado com a afetação dos terrenos para construção, uma eventual violação do princípio constitucional da igualdade quando se tributam terrenos para construção cuja edificação prevista ou autorizada seja destinada a comércio, indústria ou serviços e depois de feita a edificação esse imóvel deixa de ser tributado. Este tema irá ser abordado em detalhe mais adiante. (Machado & Costa, 2018)

### ***1.1.1 Isenções objetivas de AIMI***

Para além da não sujeição de AIMI dos prédios urbanos classificados de comerciais, industriais, de serviços e “outros”, existem isenções de AIMI que estão plasmadas no n.º 3 do artigo 135.º-C do CIMI.

A primeira consiste numa isenção de AIMI a todos os prédios que no ano anterior não tenham pagado IMI por estarem isentos ou não sujeitos<sup>19</sup>;

Uma segunda isenção é para os prédios que se destinam exclusivamente à construção de habitação social ou a custos controlados cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção ou associações de moradores<sup>20</sup>;

Estão também isentos os prédios ou parte de prédios urbanos cujos titulares sejam condomínios, quando o VPT de cada prédio ou parte de prédio não ultrapasse vinte vezes o valor anual do indexante de apoios sociais<sup>21</sup> (IAS)<sup>22</sup>;

Por último, os prédios ou partes de prédios urbanos cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção e associação de moradores<sup>23</sup>.

Importante realçar que não estar sujeito não é a mesma coisa que estar isento, ao dizer que um prédio não está sujeito a AIMI é porque não se enquadra no âmbito de aplicação do AIMI, ao falar de uma isenção de AIMI são prédios que se enquadram no âmbito de aplicação de AIMI, mas que estão isentos do pagamento do imposto.

## **1.2 Incidência subjetiva**

A incidência subjetiva do AIMI está presente no artigo 135.º-A do CIMI e responde à questão, “quem é tributado em sede de AIMI?”. Pelo n.º 1 do artigo 135.º-A, os sujeitos passivos de AIMI, à semelhança dos sujeitos passivos de IMI, são os proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos que estejam situados em Portugal, sejam pessoas singulares, sejam pessoas coletivas.

De acordo com o artigo 8.º, n.º 4 do CIMI os proprietários, usufrutuários ou superficiários, são aqueles que constem ou devem constar na matriz predial quando se dá o facto gerador

---

<sup>19</sup> Artigo 135.º-C, n.º 3, alínea a) do CIMI.

<sup>20</sup> Artigo 135.º-C, n.º 3, alínea b) do CIMI.

<sup>21</sup> Valor para 2022 = 443,20€ - Portaria n.º 294/2021, de 13 de dezembro.

<sup>22</sup> Artigo 135.º-C, n.º 3, alínea c) do CIMI.

<sup>23</sup> Artigo 135.º-C, n.º 3, alínea d) do CIMI.

de imposto (1 de janeiro de cada ano), caso isto não se verifique então será quem tenha a posse do prédio a 1 de janeiro, ou seja, a posse é relevante quando o fisco não sabe quem é o proprietário. Este artigo é importante para efeitos de liquidação de imposto.

As matrizes prediais são fundamentais nos impostos sobre o património como no caso do IMI e do AIMI, a definição de matriz predial encontra-se plasmada no artigo 12.º do CIMI, é onde constam as características dos prédios, a sua localização, o seu VPT e quem são os proprietários, usufrutuários ou superficiários do prédio.

Segundo Pires (2018), os sujeitos passivos de AIMI dividem-se em cinco tipos diferentes, são eles, i) as pessoas singulares; ii) as pessoas coletivas; iii) as entidades equiparadas a pessoas coletivas, que está previsto no n.º 2 do artigo 135.º-A do CIMI, «quaisquer estruturas ou centros de interesse coletivos sem personalidade jurídica<sup>24</sup> que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis» e as heranças indivisas representadas pelo cabeça de casal; iv) os sujeitos passivos que optem pela tributação conjunta estando casados ou em união de facto; e v) as heranças indivisas<sup>25</sup>.

### ***1.2.1 Isenções subjetivas de AIMI***

Estão isentos de AIMI, segundo o n.º 4 do artigo 135.º-A do CIMI, «o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as 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.».

## **1.3 Pessoas singulares**

### ***1.3.1 Regime-regra***

No caso das pessoas singulares existe uma dedução de 600.000€, ou seja, tributa-se a concentração de património imobiliário (prédios urbanos para habitação e terrenos para construção) que ultrapasse este valor<sup>26</sup>, caso não supere não há lugar ao pagamento do AIMI. No caso das pessoas singulares estamos perante um imposto progressivo, as taxas a aplicar, que estão previstas no artigo 135.º-F do CIMI, são as seguintes:

- i) 0,7% sobre o VPT acima de 600.000€ até 1.000.000€;

---

<sup>24</sup> Suscetibilidade de uma pessoa, seja ela singular ou coletiva, ter direitos e obrigações jurídicas.

<sup>25</sup> Herança por sucessão, os herdeiros têm bens a receber pela morte do titular da herança.

<sup>26</sup> Artigo 135.º-C, n.º 2, alínea a) do CIMI.

- ii) 1% sobre o VPT acima de 1.000.000€ até 2.000.000€<sup>27</sup>;
- iii) 1,5% sobre o VPT acima de 2.000.000€<sup>28</sup>.

### ***1.3.2 Regime da tributação conjunta***

Caso os sujeitos passivos casados ou em união de facto, para efeitos do artigo 14.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), optem pela tributação conjunta em sede de AIMI a dedução passa a ser o dobro (1.200.000€) e soma-se o VPT dos prédios de ambos os sujeitos passivos<sup>29</sup>. Esta opção pela tributação conjunta implica a entrega de uma declaração de 1 de abril a 31 de maio no portal das finanças<sup>30</sup> e será válida até que os sujeitos passivos procedam à renúncia da mesma<sup>31</sup>, evitando, assim, o cumprimento sucessivo da referida obrigação acessória.

Resta saber o que se considera ser a «união de facto» e como se prova. De acordo com o n.º 2 do artigo 1.º da Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, «[a] união de facto é a situação jurídica de duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos.».

Para a verificação do pressuposto de existência de união de facto basta a existência de identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante os 2 anos<sup>32</sup>.

Também se pode provar a união de facto através de uma declaração emitida pela junta de freguesia desde que o casal apresente os documentos necessários, são eles, uma declaração de ambos os sujeitos passivos, sob compromisso de honra, de que vivem em união de facto há mais de dois anos e certidões de cópia integral do registo de nascimento de cada uma das pessoas.<sup>33</sup>

Uma questão que gerou alguma controvérsia tem a ver com o domicílio fiscal e com a residência comum, são dois conceitos diferentes, mas ambos permitem que se opte pela tributação conjunta, ou seja, apesar de não terem o mesmo domicílio fiscal podem optar pela tributação conjunta caso tenham residência comum, no processo n.º 05655/12 do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 5 de março de 2015 chegou-se a essa conclusão,

---

<sup>27</sup> Artigo 135.º-F, n.º 2 do CIMI.

<sup>28</sup> Artigo 135.º-F, n.º 3 do CIMI.

<sup>29</sup> Artigo 135.º-D, n.º 1 do CIMI.

<sup>30</sup> Artigo 135.º-D, n.º 4 do CIMI.

<sup>31</sup> Artigo 135.º-D, n.º 6 do CIMI.

<sup>32</sup> Artigo 14.º, n.º 2, do CIRS.

<sup>33</sup> Artigo 2.º-A da lei 7/2001, de 11 de maio.

[e]m suma, vivendo duas pessoas, independentemente do sexo, em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos, na mesma residência habitual [prova que cabe aos sujeitos passivos, no caso de incumprimento obrigação de comunicação prevista no n.º 3 do art. 19.º da LGT] verifica-se a identidade de domicílio fiscal prevista no disposto n.º 2 do art. 14.º do CIRS.

No que diz respeito às taxas a aplicar, são as mesmas que são aplicadas no regime-regra sendo que o VPT é o dobro<sup>34</sup>:

- i) 0,7% sobre o VPT acima de 1.200.000€ até 2.000.000€;
- ii) 1% sobre o VPT acima de 2.000.000€ até 4.000.000€<sup>35</sup>;
- iii) 1,5% sobre o VPT acima de 4.000.000€<sup>36</sup>.

Esta opção pela tributação conjunta levanta uma questão relacionada com os casamentos ou uniões de facto fiscais, isto é, com o intuito de usufruir de um determinado regime ou benefício fiscal, sendo que este tipo de práticas é considerado evasão ou fraude fiscal. Esta opção pela tributação conjunta pode fazer com que, uma pessoa que tributada individualmente estaria sujeita a AIMI e outra que não estaria sujeita a AIMI, ao serem tributados conjuntamente deixa de haver qualquer tributação em sede de AIMI, uma situação que pode originar casamentos ou uniões de facto por conveniência. (Pires, 2018)

### ***1.3.3 Regime aplicável aos bens comuns***

O artigo 135.º-D do CIMI prevê ainda uma outra opção, opção essa que Pires (2018, p.65) designa como «regime específico aplicável aos bens comuns»<sup>37</sup>. Neste caso os sujeitos passivos que sejam casados sob os regimes de comunhão de bens que não optem pela tributação conjunta em sede de AIMI, têm a possibilidade, através da entrega de uma declaração conjunta, de identificar os prédios que são de ambos os sujeitos passivos, isto é, bens comuns ao casal e aqueles que são da titularidade de cada um, esta declaração servirá para atualizar a matriz quanto à titularidade dos prédios<sup>38</sup>.

O prazo para a entrega da declaração é o mesmo da declaração da tributação conjunta, 1 de abril a 31 de maio, caso os sujeitos passivos não efetuem a entrega dentro do prazo

---

<sup>34</sup> Artigo 135.º-D, n.º 1 do CIMI.

<sup>35</sup> Artigo 135.º-F, n.º 2 do CIMI.

<sup>36</sup> Artigo 135.º-F, n.º 3 do CIMI.

<sup>37</sup> Artigo 135.º-D, n.º 2 do CIMI.

<sup>38</sup> Artigo 135.º-D, n.º 5 do CIMI.

estabelecido o AIMI irá incidir sobre o VPT que já constava na matriz dos diferentes imóveis relativamente a cada um dos cônjuges.<sup>39</sup>

A tributação neste regime é igual à tributação das pessoas singulares, cada cônjuge será tributado de forma separada, existindo, portanto, a dedução de 600.000€.

#### **1.4 Heranças indivisas**

Por último, o regime das heranças indivisas<sup>40</sup>. No artigo 135.º-A do CIMI – «Incidência Subjetiva» – as heranças indivisas são equiparadas a pessoas coletivas, no entanto, caso se verifiquem dois requisitos cumulativos previstos no n.º 1 do artigo 135.º-E do CIMI as heranças indivisas podem deixar de ser equiparadas a pessoas coletivas. Um primeiro requisito prende-se com a apresentação de uma declaração<sup>41</sup> por parte do cabeça de casal, em que identifica quem são os herdeiros e as quotas de cada um; um segundo requisito, que vem no seguimento do primeiro, prende-se com a apresentação de uma declaração<sup>42</sup> por parte de cada um dos herdeiros em que confirmam as suas quotas da herança.

Com a verificação destes dois requisitos a herança indivisa não será tributada em AIMI, a tributação do AIMI irá ocorrer na esfera jurídica de cada herdeiro consoante a quota-parte que cada um tem da herança indivisa, ou seja, esta quota parte irá acrescer ao VPT dos prédios inscritos na matriz de cada sujeito passivo. (Silva, 2017)

Caso os requisitos referidos supra não se verificarem então a herança indivisa será tributada no seu todo sem qualquer tipo de imputação aos herdeiros, a herança é o sujeito passivo de imposto e é representada pelo cabeça de casal existindo uma dedução de 600.000€<sup>43</sup> e a aplicação da taxa de 0,7% como acontece com as pessoas singulares. O artigo 135.º-F do CIMI nos números 2 e 3, que dizem respeito à aplicação das taxas agravadas de 1% e 1,5% respetivamente, não faz qualquer referência às heranças indivisas, no entanto, Pires (2018) considera que essas taxas também se aplicam às heranças indivisas. No exemplo prático mais adiante irei seguir a letra da lei e aplicar apenas a taxa de 0,7% seja qual for o VPT do(s) prédio(s).

---

<sup>39</sup> Artigo 135.º-D, n.º 3 do CIMI.

<sup>40</sup> Artigo 135.º-E do CIMI.

<sup>41</sup> Apresentar no Portal das Finanças de 1 a 31 de março (artigo 135.º-E, n.º 2 do CIMI).

<sup>42</sup> Apresentar no Portal das Finanças de 1 a 30 de abril (artigo 135.º-E, n.º 3 do CIMI).

<sup>43</sup> Artigo 135.º-C, n.º 2, alínea b) do CIMI.

## **1.5 Pessoas coletivas**

### ***1.5.1 Regime-regra***

Quando se trata de pessoas coletivas (regime-regra) já não estamos perante um imposto progressivo, existe apenas uma taxa e não há qualquer dedução ao contrário do regime das pessoas singulares.

A taxa que se aplica é de 0,4% seja qual for o somatório dos VPT<sup>44</sup>.

### ***1.5.2 Regime dos prédios afetos a uso pessoal***

O artigo 135.º-F do CIMI prevê ainda, no n.º 4, que os prédios que sejam detidos por pessoas coletivas afetos a uso pessoal por parte dos titulares do capital, dos membros dos órgãos sociais ou dos órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos cônjuges, ascendentes e descendentes serão tributados como se fossem pessoas singulares, não havendo, no entanto, qualquer dedução, ou seja:

- i) 0,7% sobre o VPT até 1.000.000€;
- ii) 1% sobre o VPT acima de 1.000.000€ até 2.000.000€;
- iii) 1,5% sobre o VPT acima de 2.000.000€.

Cabe ao contribuinte identificar os prédios afetos a uso pessoal no anexo à declaração periódica de rendimentos (Modelo 22)<sup>45</sup>.

Pires (2018) considera este regime como estando incompleto devido às lacunas que apresenta e às diversas questões que se levantam e para as quais não há resposta (expressa), nomeadamente, se a afetação tem de ser permanente ou se pode ser esporádica. Este regime é também aplicável às entidades equiparadas a pessoas coletivas<sup>46</sup>.

Outra questão relacionada com este assunto tem a ver com um prédio de uma pessoa coletiva que esteja arrendado a um membro dos órgãos sociais (por exemplo), neste caso considera-se estar afeto a uso pessoal e, como tal, aplica-se as taxas agravadas?

Segundo um parecer técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC, 2017), neste caso não se aplicam as taxas agravadas por não se considerar estar afeto a uso pessoal, apenas se considera estar afeto a uso pessoal nas situações a título gratuito, o que não se verifica nos

---

<sup>44</sup> Artigo 135.º-F, n.º 1 do CIMI.

<sup>45</sup> Artigo 135.º-F, n.º 7 do CIMI.

<sup>46</sup> Artigo 135.º-A, n.º 2 do CIMI.

arrendamentos, no entanto, a interpretação não é absolutamente segura, pois não resulta explicitamente da lei. Carrapiço (2017), tem a mesma opinião, isto é, considera que um prédio detido por uma empresa está afeto a uso pessoal se a utilização do prédio não estiver titulada por um contrato de arrendamento, sublinha também a subjetividade deste regime e a necessidade de alguns esclarecimentos.

Apesar deste parecer da OCC e, da opinião de Jorge Carrapiço, a meu ver os prédios arrendados a membros dos órgãos sociais, ou dos órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos cônjuges, ascendentes e descendentes, serão considerado como afetos a uso pessoal. Para tal não acontecer, devia estar explícito na lei que estas situações não são tributadas com taxas agravadas, não obstante, nada impede que a renda tenha um valor muito reduzido por se tratar de um membro da empresa ou de um familiar de um membro da empresa.

É claramente um aspeto a melhorar na estrutura do AIMI, o nível de subjetividade subjacente a este regime é demasiado elevado, o ideal é que a subjetividade seja nula ou praticamente nula, para não dar aso a situações não pretendidas pelo legislador. Contudo, entendo que não seja fácil aplicar este regime, por um lado temos a obrigação de as empresas identificarem quais os prédios a uso pessoal, isto é, as empresas ao fazerem isto sabem que serão tributadas com uma taxa superior e arriscaria dizer que muitas não o fazem para não pagar mais imposto, por outro, se em vez de o ónus da prova estar do lado do sujeito passivo estiver do lado da AT a dificuldade seria mais acrescida.

### ***1.5.3 Regime das entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável***

Por último, há uma taxa de 7,5% para os prédios que pertençam (proprietário<sup>47</sup>) a entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável<sup>48,49</sup>. Este n.º 5 é uma cláusula específica anti abuso<sup>50</sup> (CEAA) e não se aplica aos prédios cujos proprietários sejam pessoas singulares. Esta taxa de 7,5% leva-nos para a temática do combate à elisão e evasão fiscal. As cláusulas anti abuso<sup>51</sup> visam combater o planeamento fiscal abusivo ou agressivo, ou seja, os sujeitos passivos adotam determinados comportamentos em que há um abuso da lei e apesar deste

---

<sup>47</sup> Esta taxa não se aplica aos prédios de que o sujeito passivo seja usufrutuário ou superficiário.

<sup>48</sup> Definição plasmada no artigo 63.º-D da LGT.

<sup>49</sup> Artigo 135.º-F, n.º 5 do CIMI.

<sup>50</sup> Também designada por cláusula especial anti abuso.

<sup>51</sup> Dividem-se em dois, por um lado a cláusula geral anti abuso (CGAA) plasmada no artigo 38.º, n.º 2 da LGT e por outro lado as diversas CEAA espalhadas pelos diferentes códigos tributários, a CGAA aplica-se nas situações em que não existe uma CEAA.

comportamento não estar contra a lei, o mesmo é dizer que não é ilegal, está contra o espírito da lei pois é um planeamento fiscal não pretendido pelo legislador, é o denominado planeamento fiscal *extra legem*<sup>52</sup>, cuja finalidade é reduzir ou eliminar o encargo fiscal. (Machado & Costa, 2018)

O CIMI tem um artigo muito semelhante a este<sup>53</sup>, estamos perante mais uma cláusula específica anti abuso e mais uma vez os prédios que sejam propriedade de pessoas singulares não são abrangidas por este regime<sup>54</sup> e a explicação é muito simples, tal como já referi, o propósito das cláusulas anti abuso, tanto a geral como as específicas, é combater a elisão ou evasão fiscal, caso uma pessoa singular tenha a sua residência num território claramente mais favorável essa mudança pode-se dever à simples razão de que essa pessoa foi para lá trabalhar e, como tal, não fazia sentido aplicar uma taxa agravada a esse sujeito passivo. (Pires, 2018)

Em suma, a taxa agrava apenas se aplica a entidades residentes em regimes fiscais claramente mais favoráveis que sejam proprietárias de prédios no território português e não se aplica a pessoas singulares, se em vez de serem proprietários forem usufrutuários ou superficiários não há lugar à aplicação desta taxa agravada.

## **1.6 Liquidação**

Antes de abordar a liquidação em sede de AIMI parece-me relevante distinguir o conceito de liquidação e de pagamento, que são dois conceitos, por vezes, tidos como iguais o que em fiscalidade não é o caso. Liquidação em fiscalidade, de uma forma simples, é quantificar o imposto que o contribuinte tem de pagar. Ou, dito de outro modo, aplicar uma taxa à matéria tributável ou coletável.

A liquidação de AIMI está prevista no artigo 135.º-G do CIMI e processa-se da seguinte forma, o imposto é liquidado todos os anos no mês de junho pela AT e tem por base os VPT dos prédios urbanos afetos a habitação ou terrenos para construção, o sujeito passivo de imposto é quem constar na matriz predial a 1 de janeiro do ano a que o imposto respeita.

Caso os sujeitos passivos optem pela tributação conjunta prevista no artigo 135.º-D do CIMI apenas se verifica uma única liquidação e ambos os sujeitos passivos são solidariamente

---

<sup>52</sup> É onde se insere a elisão fiscal ou evasão fiscal, as denominações são algo flutuantes e podem variar de autor para autor.

<sup>53</sup> Artigo 112.º, n.º 4, alínea a) do CIMI.

<sup>54</sup> Artigo 112.º, n.º 17 do CIMI.

responsáveis pelo pagamento do imposto, isto é, a dívida pode ser cobrada a qualquer um dos sujeitos passivos<sup>55</sup>.

No caso das heranças indivisas a liquidação de imposto é feita com base na quota-parte de cada herdeiro, afastada a equiparação de herança indivisa a pessoa coletiva, sobre o valor do prédio ou prédios que façam parte na herança, dito de outra forma, cada herdeiro terá de pagar AIMI na proporção do que deter da herança. Neste caso é necessário analisar o n.º 3 do 135.º-G do CIMI juntamente com o n.º 4 do 135.º-E do CIMI.

Há lugar a juros compensatórios nos casos em que a liquidação, parcial ou total do imposto, seja retardada, por culpa do sujeito passivo – artigo 35.º da LGT.

### **1.7 Pagamento**

O pagamento do AIMI, previsto no artigo 135.º-H do CIMI, é efetuado anualmente no mês de setembro<sup>56</sup>, é um imposto periódico. Caso a liquidação do AIMI não seja efetuada dentro do prazo, isto é, no mês de junho, o sujeito passivo será notificado para efetuar o pagamento até ao fim do mês seguinte ao da notificação<sup>57</sup>. A AT, até ao fim do mês que antecede o mês de pagamento (agosto), envia a cada sujeito passivo o documento de cobrança detalhando a liquidação, os prédios, as quotas-partes, o VPT e a coleta<sup>58</sup>. Se o sujeito passivo não efetuar o pagamento dentro do prazo previsto, estabelecido no documento de cobrança, terá de pagar juros de mora previstos no artigo 44.º da LGT<sup>59</sup>.

Caso a liquidação do imposto seja inferior a 10€ não há lugar a cobrança ou reembolso de imposto.<sup>60</sup>

### **1.8 Dedução à coleta do IRC**

Dos diferentes sujeitos passivos de AIMI, tema falado na parte da incidência do imposto, fazem parte as pessoas coletivas e existe o princípio da tributação pelo rendimento real líquido que obriga as pessoas coletivas a terem em consideração os gastos e as despesas. E é neste sentido que se enquadra a dedução do AIMI à coleta do IRC e que está prevista no artigo 135.º-J do CIMI.

---

<sup>55</sup> Artigo 21.º, n.º 1 da LGT.

<sup>56</sup> Artigo 135.º-H, n.º 1 do CIMI.

<sup>57</sup> Artigo 135.º-H, n.º 2 do CIMI.

<sup>58</sup> Artigo 135.º-H, n.º 3 do CIMI.

<sup>59</sup> Artigo 135.º-H, n.º 4 do CIMI.

<sup>60</sup> Artigo 135.º-L do CIMI.

A dedução do AIMI pode ocorrer por dois caminhos distintos, como salienta a decisão arbitral n.º 685/2018-T, de 31 de outubro de 2019, um primeiro caminho será através da dedução ao lucro tributável, reconhecer o AIMI como sendo um gasto e perda de natureza fiscal, tal como está previsto no artigo 23.º, n.º 2, alínea f) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Um segundo caminho será a possibilidade de os sujeitos passivos optarem pela dedução à coleta do IRC<sup>61</sup>, caso seja esta a opção tomada deixa de ser possível reconhecer o AIMI como um gasto<sup>62</sup>.

Esta dedução à coleta, tal como prevê o n.º 1 do artigo 135.º-J do CIMI, terá de ser efetuada de acordo com o artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do CIRC. Este n.º 1 do artigo 135.º-J do CIMI diz-nos ainda que, a dedução em IRC apenas se aplica aos prédios afetos a atividade de arrendamento ou hospedagem e estabelece um limite ao valor máximo da dedução do AIMI que será limitado à fração correspondente aos rendimentos gerados pelos imóveis no âmbito das suas atividades. O valor do AIMI deduzido irá acrescer ao quadro 7 da modelo 22. (OCC, 2020)

A dedução em IRC não se aplica aos imóveis que sejam detidos de forma direta ou indireta por entidades que tenham a sua residência ou sede fiscal num país território ou região com um regime fiscal claramente mais favorável<sup>63</sup> que constem na versão consolidada da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro. Posto isto, os prédios sujeitos à taxa de 7,5%<sup>64</sup> não podem deduzir o AIMI em sede de IRC, mas este n.º 3 do artigo 135.º-J do CIMI tem um âmbito de exclusão ainda maior quando se refere a imóveis detidos de forma direta ou indireta, isto é, imóveis sujeitos a uma taxa de AIMI normal podem também ficar impedidos de deduzir o AIMI em sede de IRC, a questão que se coloca tem a ver com os conceitos de «detenção» e «detenção direta ou indireta um imóvel», conceitos esses que não estão previstos no CIMI. (Pires, 2018)

Pires (2018, p. 89) considera que o conceito de «detenção» vai de encontro ao n.º 1 do artigo 135.º-A do CIMI, «considerámos que ele correspondia ao conceito de sujeito passivo, como sendo o titular do direito de propriedade, de usufruto ou de superfície». Em relação a deter um prédio de forma direta ou indireta convém analisar o artigo 486.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) e o artigo 69.º, n.º 6 do CIRC. Posto isto, tem de se ter em

---

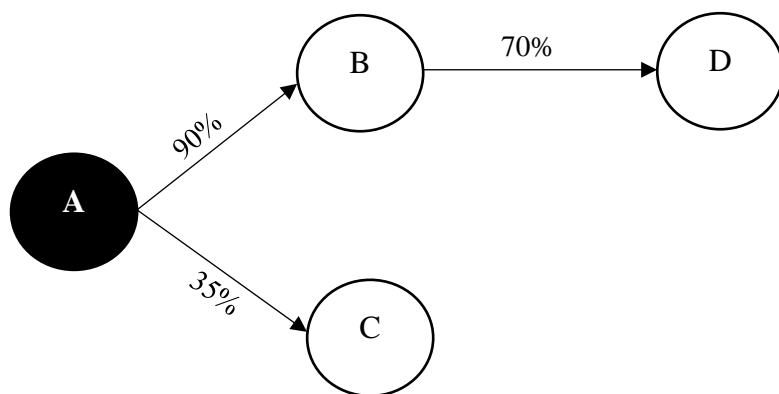
<sup>61</sup> Artigo 135.º-J, n.º 1 do CIMI.

<sup>62</sup> Artigo 135.º-J, n.º 2 do CIMI.

<sup>63</sup> Na União Europeia não se fala em paraísos fiscais, mas sim em regimes fiscais mais favoráveis, na OCDE é que se fala em paraísos fiscais.

<sup>64</sup> Artigo 135.º-F, n.º 4 do CIMI.

atenção as participações, os direitos de voto e a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização<sup>65</sup>. O esquema seguinte explica de que forma se calcula a percentagem de controlo<sup>66</sup> de uma empresa sobre outra atendendo apenas às participações<sup>67</sup>.



**Figura 2.1** Exemplo de participações em diferentes empresas.

A empresa A detém diretamente 90% da empresa B e tem controlo sobre a empresa B.

A empresa A detém indiretamente 63%<sup>68</sup> da empresa D e tem controlo sobre a empresa D.

A empresa A detém diretamente 35% da empresa C e não tem controlo sobre a empresa C.

Caso a empresa A tenha a sua residência ou domicílio num país, território ou região sujeito a um regime claramente mais favorável e as empresas B e D (controladas pela empresa A) sejam proprietárias, superficiárias ou usufrutuárias de imóveis situados em território português, estas deixam de poder deduzir o AIMI dos imóveis em sede de IRC, pois os imóveis destas duas empresas são detidos indiretamente pela empresa A.

Esta dedução do AIMI em sede de IRC é um benefício fiscal, tal como está indicado no artigo 90.º, n.º 2, alínea c) do CIRC, já que a dedução em causa é realizada nos termos deste mesmo artigo<sup>69</sup>. E sendo um benefício fiscal convém ter em conta o artigo 13.º e 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), o primeiro diz nos em que situações os benefícios fiscais não podem ser concedidos, quando uma empresa tenha dívidas não regularizadas, e

<sup>65</sup> Artigo 486.º, n.º 2 do CSC.

<sup>66</sup> «Controlo: é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma.» §4 da NCRF 15.

<sup>67</sup> Artigo 69.º, n.º 6 do CIRC.

<sup>68</sup>  $90\% * 70\%$

<sup>69</sup> Artigo 135.º-J, n.º 4 do CIMI.

o segundo prevê que a tributação de uma empresa com dívidas por regularizar seja feita através do regime-regra. (Magalhães, 2022)

### ***1.8.1 Cálculo da dedução do AIMI em IRC – Modelo 22***

Este exemplo tem por fonte o Manual de Preenchimento do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22<sup>70</sup> da AT.

VPT do prédio A (originou rendimentos prediais) = 550.000€

VPT do prédio B (originou rendimentos prediais) = 600.000€

VPT do prédio C = 750.000€

VPT do prédio D = 900.000€

Somatório dos VPT dos prédios sujeitos a AIMI = 2.800.000€

Neste caso não há qualquer dedução e aplica-se uma única taxa.

Taxa:

$2.800.000 * 0,4\% = 11.200€$

Este valor irá acrescer ao quadro 7, no campo 797, caso se opte pela dedução à coleta do AIMI em IRC, tal como está na figura 2.2.

Rendimento dos imóveis A e B (arrendamento ou hospedagem) = 15.000€

Limite máximo de dedução à coleta do IRC:  $15.000€ * 21\% = 3.150€$

Hipótese 1: Coleta de 3.000€

Como a coleta é inferior ao limite máximo calculado acima, os 3.150€, então os 3.000€ serão deduzidos no quadro 10 campo 470.

---

<sup>70</sup> Disponível em:

[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/irc/Documents/Manual\\_Q\\_07\\_Mod22.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irc/Documents/Manual_Q_07_Mod22.pdf)

Hipótese 2: Coleta de 4.500€

Nesta situação a coleta excede o limite máximo, o valor que será deduzido no quadro 10 campo 470 serão os 3.150€. Ambas as hipóteses estão na figura 2.3.

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)			
A ACRESCEER (cont.)	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12]	742	.	.	,
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	.	.	,
	Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	787	.	.	,
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	.	.	,
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	.	.	,
	Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	.	.	,
	Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	748	.	.	,
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)	749	.	.	,
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)	788	.	.	,
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	.	.	,
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	789	.	.	,
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	790	.	.	,
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.ºs 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	751	.	.	,
	Assimetrias híbridas e assimetrias de residência fiscal (art.ºs 68.º-B, n.º 1 e 68.º-D, n.º 1)	803	.	.	,
	Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	.	.	,
	Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)	797	.	11.200€	,
Gastos e perdas relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)	799	.	.	,	
Outros acréscimos	752	.	.	,	
SOMA (campos 708 a 752)	753	.	.	,	

Figura 2.2 Parte do Quadro 07 da modelo 22.

Fonte Portal das Finanças.<sup>71</sup>

<sup>71</sup> Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/irc/Documents/M22-IRC.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irc/Documents/M22-IRC.pdf)

10	CÁLCULO DO IMPOSTO		
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.ºs € 25.000,00 de matéria coletável das PME) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 17%	347-A	.	.
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 21%	347-B	.	.
Imposto a outras taxas (348 %)	349	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)		351	.
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	.	.
COLETA TOTAL (351 + 373)		378	.
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	.	.
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do CIMI)	470	3.000€/3.150€	.
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	.	.
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356 + 470) ≤ 378		357	.
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0		358	.
Resultado da liquidação (art.º 92.º)		371	.
Retenções na fonte	359	.	.
Pagamentos por conta (art.º 105.º)	360	.	.
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º-A)	374	.	.
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0		361	.
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0		362	.
IRC de períodos anteriores	363	.	.
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.
Derrama municipal	364	.	.
Dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º) - Países com CDT e quando DTJI > 378	379	.	.
Tributações autónomas	365	.	.
Juros compensatórios	366	.	.
Juros de mora	369	.	.
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] > 0		367	.
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] < 0		368	.

Figura 2.3 Quadro 10 da Modelo 22.

Fonte Portal das Finanças.<sup>72</sup>

<sup>72</sup> Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/irc/Documents/M22-IRC.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irc/Documents/M22-IRC.pdf)

## 1.9 Dedução à coleta do IRS

Para além da dedução do AIMI em IRC existe também a dedução do AIMI em IRS – artigo 135.º-I do CIMI. Segundo o n.º 1 deste artigo, o AIMI é dedutível até à concorrência em duas situações:

- a) Da parte da coleta do IRS proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F (rendimentos prediais<sup>73</sup>), no caso de englobamento;
- b) Da coleta obtida por aplicação da taxa prevista no artigo 72.º, n.º 1, alínea e) do CIRS (taxa de 28%), caso não se opte pelo englobamento.

A dedução à coleta que acabei de referir também se aplica aos rendimentos da categoria B<sup>74</sup> que tenham sido obtidos no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem<sup>75</sup>, no entanto, esta dedução referente aos rendimentos da categoria B não é considerada para o limite do artigo 78.º, n.º 7 do CIRS<sup>76</sup>.

Tal como descreve Pires (2018, p.84),

[a]ssim, um mesmo sujeito passivo do IRS e do AIMI, se for titular de prédios arrendados, pode deduzir todo o AIMI na coleta do IRS, se as rendas forem englobadas na categoria F. Porém, se forem englobadas na categoria B, só poderá deduzir o AIMI daqueles que estiverem afetos a atividades de arrendamento e hospedagem.

Esta possibilidade de deduzir o AIMI em IRS bem como em IRC foi introduzida com o intuito de não afetar de forma negativa a atividade económica. (Freitas, 2018)

### 1.9.1 Cálculo da dedução do AIMI na coleta de IRS – Modelo 3

O exemplo que irei dar de seguida tem por fonte a Portaria n.º 34/2019, de 28 de janeiro que explica o cálculo da dedução do AIMI na coleta de IRS e o preenchimento da modelo 3.

VPT do prédio A (originou rendimentos prediais) = 550.000€

VPT do prédio B (originou rendimentos prediais) = 600.000€

VPT do prédio C = 750.000€

---

<sup>73</sup> «Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B.» - Artigo 8.º, n.º 1 do CIRS.

<sup>74</sup> Os rendimentos da categoria B estão previstos no artigo 3.º do CIRS.

<sup>75</sup> Artigo 135.º-I, n.º 2 do CIMI.

<sup>76</sup> Artigo 135.º-I, n.º 3 do CIMI.

VPT do prédio D = 900.000€

Somatório dos VPT dos prédios sujeitos a AIMI = 2.800.000€

Por se tratar de uma pessoa singular existe a dedução de 600.000€.

Valor sujeito a AIMI = 2.800.000€ - 600.000€ = 2.200.000€

Somatório dos VPT dos prédios que originaram rendimentos prediais (A+B):

550.000€ + 600.000€ = 1.150.000€

Total = 1.150.000€

#### Taxas

400.000€ \* 0,7% = 2.800€

1.000.000€ \* 1% = 10.000€

800.000 \* 1,5% = 12.000€

Valor total do imposto = 22.800€

Por se tratar de rendimentos prediais (categoria F) tem de se preencher o anexo F no quadro 9 (figura 2.4), e neste quadro deve-se colocar o VPT dos prédios que originaram rendimentos prediais, neste exemplo foram dois prédios então deve-se preencher o campo 9001 com o valor 550.000€, referente ao prédio A, e no campo 9002 o valor 600.000€, referente ao prédio B. No “total” o valor a colocar é o somatório dos VPT dos prédios que originaram rendimentos prediais, no nosso exemplo o valor a inserir neste campo seria, 1.150.000€.

No campo 9101 coloca-se o valor pago de AIMI, os 22.800€, por fim no campo 9102 deve-se colocar o valor tributável de todos os prédios urbanos sobre os quais incidiu AIMI, os 2.800.000€. O anexo F encontra-se preenchido, com os valores deste exemplo, na figura 2.4.

Este raciocínio também se aplica nos rendimentos de categoria B cujo preenchimento deverá ser efetuado no quadro 16 do anexo B (regime simplificado) ou no quadro 14 do anexo C (regime da contabilidade organizada).

9		DEDUÇÃO À COLETA - ADICIONAL AO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS [alínea I) do n.º 1 do art.º 78.º do CIRS]							
1 - Se no ano a que respeita a declaração foi liquidado Adicional ao IMI relativamente a imóveis que originaram rendimentos obtidos no âmbito de atividades de arrendamento ou hospedagem, indique:									
Quadro / Campo		Valor Patrimonial Tributário		Quadro / Campo		Valor Patrimonial Tributário			
9001	□□□ / □□□□□□□□	.	550.000€	,	9011	□□□ / □□□□□□□□	.		
9002	□□□ / □□□□□□□□	.	600.000€	,	9012	□□□ / □□□□□□□□	.		
9003	□□□ / □□□□□□□□	.	.	,	9013	□□□ / □□□□□□□□	.		
9004	□□□ / □□□□□□□□	.	.	,	9014	□□□ / □□□□□□□□	.		
9005	□□□ / □□□□□□□□	.	.	,	9015	□□□ / □□□□□□□□	.		
9006	□□□ / □□□□□□□□	.	.	,	9016	□□□ / □□□□□□□□	.		
9007	□□□ / □□□□□□□□	.	.	,	9017	□□□ / □□□□□□□□	.		
9008	□□□ / □□□□□□□□	.	.	,	9018	□□□ / □□□□□□□□	.		
9009	□□□ / □□□□□□□□	.	.	,	9019	□□□ / □□□□□□□□	.		
9010	□□□ / □□□□□□□□	.	.	,	9020	□□□ / □□□□□□□□	.		
TOTAL						.	1.150.000€	,	
2 - Valor total da liquidação do Adicional ao IMI						9101	.	22.800€	,
3 - Valor tributável de todos os prédios urbanos de que é proprietário e sobre os quais incidiu o Adicional ao IMI						9102	.	2.800.000€	,

**Figura 2.4** Quadro 9 da Modelo 3.

**Fonte** Portal das Finanças.<sup>77</sup>

<sup>77</sup> Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/irs/Documents/Mod\\_3\\_anexo\\_F.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irs/Documents/Mod_3_anexo_F.pdf)

## 2. O AIMI um imposto sobre as grandes fortunas ou apenas um imposto sobre o património?

### 2.1 Imposto sobre as grandes fortunas

Os impostos sobre as grandes fortunas<sup>78</sup> são criados com o intuito de arrecadar mais receita por forma a que o Estado seja capaz de satisfazer as suas necessidades como a sustentabilidade das finanças públicas, bem como contribuir para uma menor desigualdade entre os cidadãos. (Veiga, 2017)

Mas afinal como se pode caracterizar um imposto sobre as grandes fortunas? Antes de mais, tem todas as características de um imposto, que já referi no ponto dois e terá de se revestir de um carácter geral, o mesmo é dizer, deverá incidir «sobre o total dos ativos líquidos de um contribuinte» (Pereira, 2018, pp.115-116). Além disso, este tipo de imposto não tributa o ganho que deriva dos bens, mas sim um presumível ganho. (OCDE, 2018)

Uma outra característica deste tipo de imposto, e que contrasta com os impostos sobre o rendimento, é que os bens que não geram ganhos serão alvo de tributação e estes bens incluem, por exemplo, as obras de artes e as joias, a posse destes bens não gera qualquer ganho monetário, esse ganho apenas acontece com a venda. (OCDE, 2018)

A tributação das grandes fortunas gera bastante controvérsia, por um lado há quem considere ser algo positivo na medida em que os Estados passam a ter mais uma fonte de receita permitindo cumprirem com os seus objetivos, contribuindo para um maior bem-estar da sociedade e de todos que nele se inserem através da redução das desigualdades, de uma melhor redistribuição da riqueza; contribui para a diminuição de acumulação da riqueza<sup>79</sup> especialmente em determinados grupos de influência<sup>80</sup>, não esquecendo que as fortunas permitem obter diversos benefícios para além dos benefícios monetários<sup>81</sup>, seria uma maneira de identificar os rendimentos dos sujeitos passivos e faria com que os bens das fortunas fossem utilizados de uma maneira produtiva.

---

<sup>78</sup> A delimitação objetiva do que é uma fortuna através de um número exato é algo bastante complexo. Veiga (2017, p.145) define fortuna como «uma quantia elevada ou avultada, como o conjunto de bens e haveres que um individuo possui ou como riqueza.».

<sup>79</sup> «[p]rivate wealth is much more inequality distributed than income and there is some evidence suggesting that wealth inequality has increased in recent decades.» (OCDE, 2018, p.51)

<sup>80</sup> «[w]ealth begets more power, which may ultimately beget more wealth». (OCDE, 2018, p.52)

<sup>81</sup> «In addition to the income it generates, wealth may bestow social status, power, greater opportunities, satisfaction, or provide an insurance value against unexpected future needs, and it has been argued that such benefits should be taxed.» (OCDE, 2018, p.53)

Um imposto sobre as grandes fortunas insere-se ainda mais num contexto de crise como o que vivemos atualmente devido à COVID-19 e à guerra na Ucrânia ou numa crise financeira como a de 2008. (Veiga, 2017 & OCDE, 2018)

Os que se mostram contra olham para um imposto sobre as grandes fortunas como um entrave ao investimento já que a diminuição de capital, derivado do pagamento do imposto, pode impedir que se comecem novos negócios; é visto como um “incentivo” a práticas de evasão e fraude fiscal através do uso de paraísos fiscais ou regimes fiscais claramente mais favoráveis; salientam a dificuldade que seria a identificação dos bens a tributar e ainda o problema da dupla tributação, de se tributar algo que anteriormente foi tributado dando o exemplo do salário que é acumulado e já tendo sido tributado será duplamente tributado. É ainda invocado o efeito negativo que este imposto teria sobre a poupança. (Veiga, 2017 & OCDE, 2018)

Na perspetiva de Vasques (2021), um imposto sobre as grandes fortunas não é praticável, não é possível estar a par de todos os bens que constituem o património de uma pessoa, para além desta dificuldade a atribuição de um valor a cada um dos bens é de extrema dificuldade. Não sendo possível uma fiscalização eficaz, um imposto tão abrangente como este levaria a muitas situações de evasão e fraude fiscal.

## **2.2 O caso do AIMI**

A questão de o AIMI ser, ou não, um imposto sobre as grandes fortunas coloca-se bastante devido à incidência deste imposto, que tributa património de valor elevado demonstrativo de uma maior capacidade contributiva por parte do sujeito passivo.

Veiga (2017) não classifica o AIMI como sendo um imposto sobre as grandes fortunas justificando que, o facto de não ser um imposto geral e incidir apenas sobre bens específicos do património afasta essa possibilidade. Já Domingos (2020) classifica o AIMI como um sucedâneo de um imposto sobre as grandes fortunas por se tratar de um imposto que exige um maior esforço fiscal aos sujeitos passivos que sejam titulares de património imobiliário de valor elevado, património esse de natureza não produtiva, os prédios urbanos afetos a habitação e os terrenos para construção.

Pereira (2018) divide a tipologias dos impostos sobre o património em dois, por um lado temos os impostos sintéticos (ou gerais) que incluem os impostos sobre a fortuna e os impostos sucessórios, por outro temos os impostos analíticos (ou especiais) que incluem os

impostos sobre transmissões de certos bens de capital e impostos fundiários ou sobre certas componentes do património.

De acordo com Pires (2018, p.42),

[t]rata-se de um tributo progressivo sobre o património imobiliário urbano afeto à habitação e terrenos para construção, que discrimina negativamente os titulares individuais com valores tributáveis mais elevados, cumprindo assim o desiderato de exigir um esforço fiscal mais elevado aos possuidores de índices de riqueza também mais elevados. (nosso sublinhado)

O que está sublinhado representa bem o princípio da capacidade contributiva que irei abordar no ponto seguinte e é também demonstrativo de se tratar de um imposto que tributa as fortunas imobiliárias, no entanto, ao caracterizar o AIMI a primeira característica do mesmo é que estamos perante um imposto sobre o património, património esse de elevado valor com o claro intuito de tributar as fortunas imobiliárias por forma a financiar a segurança social (SS).

Portanto em relação à questão “É o AIMI um imposto sobre as grandes fortunas?” a resposta é não já que não se trata de um imposto geral, isto é, as fortunas não são tributadas no seu todo, se olharmos apenas para a vertente imobiliária do património verifica-se que é um imposto que pretende tributar as fortunas imobiliárias, ou seja, uma parte do património demonstrativo de um índice de riqueza elevado, mais concretamente, os prédios urbanos afetos a habitação e os terrenos para construção tratando-se assim de um imposto parcelar. O facto de ser um imposto parcelar leva-me também a considerar o AIMI como sendo um imposto especial sobre o património e, a meu ver, um imposto bem delineado.

A incidência deste imposto é o aspeto principal que me leva a considerar o AIMI um imposto bem delineado, verifica-se uma base de incidência mais ampla quando comparando com a base de incidência do ISPUEVP, neste imposto a tributação ocorria por prédio e o VPT do prédio tinha de ser igual ou superior a 1.000.000€. Com a alteração da incidência, o AIMI afigura-se como sendo um imposto mais justo, o ISPUEVP levava a situações de alguma injustiça, como por exemplo, um prédio avaliado em 999.000€ não era tributado e um prédio avaliado em 1.000.000€ era tributado com o valor do imposto a pagar a ser de 10.000€ (1.000.000€ \* 1%), tínhamos também situações de prédios, pertencentes a um sujeito passivo, todos eles com um VPT abaixo de 1.000.000€ de euros, mas que o total do VPT perfazia, por exemplo, 6.000.000€ não havendo tributação e um só prédio avaliado em 6.000.000€ era tributado em 60.000€ (6.000.000€ \* 1%). (Magalhães, 2022)

A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) tinha aqui uma clara falha na incidência do imposto pois tínhamos sujeitos passivos com capacidade contributiva idêntica e, no entanto, isso não se refletia na tributação e não havia razões válidas para tal divergência ainda para mais tendo em conta o montante do imposto a pagar como exemplifiquei no parágrafo anterior.

Como refere Freitas (2018), o ISPUEVP era um imposto real ao contrário do AIMI que é um imposto pessoal, na criação do AIMI houve uma clara preocupação com a situação pessoal do contribuinte, algo que não acontecia com o imposto anterior.

### **3. A sujeição a AIMI dos terrenos para construção**

O AIMI foi criado com o intuito de promover a equidade fiscal e por forma a que não seja um entrave à atividade económica não tributa os prédios urbanos afetos a comércio, indústria, serviços e “outros”, apenas tributa os prédios urbanos afetos a habitação e os terrenos para construção e é aqui que reside a polémica que gerou diversos litígios entre a AT e os sujeitos passivos decididos, essencialmente, na arbitragem tributária.

Esta situação de se tributar terrenos para construção cuja edificação prevista ou autorizada seja destinada a comércio, indústria ou serviços e depois de feita a edificação esse imóvel destinado a comércio, indústria ou serviços deixa de ser tributado levou a que se colocasse em causa uma eventual violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva e o princípio da proporcionalidade. (Melo, 2019)

Há quem defenda que os terrenos para construção cuja afetação futura seja de comércio, indústria ou serviços têm de estar isentos, uma interpretação extensiva da norma 135.º-B do CIMI, o facto de não estarem isentos consiste num tratamento discriminatório. Por outro lado, há quem considere que não há qualquer tipo de tratamento discriminatório, já que os terrenos para construção são diferentes dos prédios já edificados. Está em causa o princípio da igualdade. (Melo, 2019)

É ainda invocada a violação do princípio da capacidade contributiva, argumentando que os prédios urbanos ainda não edificados, ou seja, os terrenos para construção são um indicador de uma menor capacidade contributiva do que os prédios urbanos já edificados. (Melo, 2019)

Por último, o princípio da proporcionalidade, e o que este princípio nos diz é o seguinte, para uma medida, ou neste caso um imposto, ser proporcional, não pode ir para além do que é estritamente necessário para atingir o seu objetivo, é necessário ter em conta o efeito

cumulativo dos impostos sobre os contribuintes por forma a que não exista uma tributação excessiva. (Machado & Costa, 2018)

Dos casos que chegaram aos tribunais arbitrais existem decisões tanto a favor da AT, como a favor dos contribuintes e o facto de estarem em causa princípios constitucionais levou a que o AIMI chegasse ao Tribunal Constitucional cuja decisão foi a favor da AT, ou seja, o AIMI foi considerado como sendo um imposto compatível com a CRP no acórdão n.º 299/2019, de 21 de maio de 2019. (Melo, 2019)

No acórdão do Tribunal Constitucional supramencionado, estava em causa uma possível inconstitucionalidade na interpretação (e aplicação) do artigo 135.º-B, n.º 2 do CIMI, ao tributar todos os terrenos para construção independentemente da sua natureza.

### **3.1 Princípio da igualdade (fiscal) e o princípio da capacidade contributiva**

Os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva estão no centro da discussão sobre a (in)constitucionalidade da norma 135.º-B do CIMI, vou por isso abordar estes dois princípios de uma forma mais teórica de modo a perceber o que está por detrás de cada um.

O princípio da igualdade fiscal deriva do princípio geral da igualdade (artigo 13.º CRP), este princípio remete nos para a ideia de generalidade em como todos os cidadãos têm de pagar impostos e o respeito pelo princípio da não discriminação. Segundo o princípio da capacidade contributiva, que está intimamente ligado com o princípio da igualdade, o imposto será igual para aqueles com igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e será diferente para aqueles com diferente capacidade contributiva (igualdade vertical), isto é, tratar de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é distinto. (Pereira, 2018)

#### **Artigo 13.º CRP (Princípio da igualdade)**

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.

Seguindo esta linha de raciocínio, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 306/2010 de 14 de julho de 2010, abordou o princípio da igualdade tributária e refere o tribunal que este princípio se pode concretizar através de três vertentes, primeiramente na aplicação universal e geral dos impostos a todas as pessoas; uma segunda vertente em que o tratamento tem de

ser igual para os sujeitos passivos na mesma situação e um tratamento distinto para os sujeitos passivos em situações distintas; e por fim a terceira vertente no que concerne à proibição do arbítrio, dito de outra forma, não poderá haver situações discriminatórias sem que haja justificação racional e objetiva.

No caso do AIMI, a segunda e a terceira vertente são contestadas, ou seja, há quem considere que o tratamento não é igual para situações iguais (prédios edificados e terrenos para construção) e que este tratamento discriminatório não tem uma justificação racional e objetiva.

O princípio da igualdade, na vertente do direito fiscal, pode ser dividido em dois, de um lado a igualdade formal em que temos as taxas proporcionais e do outro a igualdade material em que as taxas são progressivas. (Guimarães, 2018)

As taxas referentes ao AIMI são progressivas para as pessoas singulares e são proporcionais para as pessoas coletivas, verifica-se assim, que os dois tipos de igualdade estão presentes no AIMI.

A este propósito Nabais (2014, p.156) afirma que «a capacidade contributiva constitui o pressuposto e o critério da tributação», e esta frase vai de encontro ao que está escrito no n.º 1 do artigo 4.º da LGT, «[o]s impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património».

O que se pode concluir destas duas transcrições é que, o princípio da capacidade contributiva é fundamental aquando da criação dos impostos, citando Campos (2018, p.127), «[a] nível da criação da lei não se pode tributar situações que não revelem capacidade contributiva» e esta capacidade contributiva está evidenciada no rendimento das pessoas, no consumo e no património que detêm e, este último ponto, é exatamente o que acontece no AIMI, tributa-se o património de valor mais elevado que indicia uma maior capacidade contributiva por parte dos sujeitos passivos. A capacidade contributiva está expressa nos artigos 103.º e 104.º da CRP.

#### Artigo 103.º CRP

##### (Sistema fiscal)

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Artigo 104.º CRP  
(Impostos)

3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

Vasques (2021), a respeito do princípio da capacidade contributiva, salienta a importância de os impostos incidirem apenas sobre realidades economicamente relevantes, não se podendo tributar realidades que não tenham valor económico.

Não existindo na lei uma definição específica do que é o princípio da capacidade contributiva, retirei duas definições de dois autores que se complementam uma à outra, «[a] capacidade contributiva revela-se assim e antes de mais, como uma questão de justiça e bom senso» (Guimarães, 2018, p.113) e «[a] capacidade contributiva será a idoneidade económica para suportar o ónus do tributo.» (Campos, 2018, p.127)

O facto de os impostos respeitarem o princípio da capacidade contributiva entronca com o princípio da proporcionalidade, ao ter em consideração o rendimento e património dos sujeitos passivos, o imposto não poderá ir para além do que é estritamente necessário na prossecução do seu objetivo, um imposto que coloque em causa as liberdades e direitos fundamentais das pessoas deixa de ser proporcional e deixa de respeitar a capacidade contributiva de cada um. Estando em causa um imposto sobre o património, este tipo de imposto não pode levar a que as pessoas tenham de vender as suas casas por não conseguirem pagar, o mesmo é dizer que o imposto não pode ter um carácter confiscatório, há que respeitar o direito à habitação<sup>82</sup>.

Para que este princípio seja respeitado é necessário que se verifiquem três critérios, o imposto tem de ser adequado; necessário; e não pode ser excessivo.

Resta assim saber se o imposto em estudo respeita estes princípios, se existe ou não um tratamento discriminatório de duas situações similares (terrenos para construção e prédios edificadas com a mesma afetação), se o imposto leva a situações de desrespeito pela capacidade contributiva das pessoas, isto é, se temos pessoas com maior capacidade contributiva não sujeitas a imposto e pessoas com menor capacidade contributiva sujeitas a imposto ou pessoas com a mesma capacidade contributiva mas com um tratamento fiscal

---

<sup>82</sup> Artigo 65.º, n.º 1 da CRP.

distinto. E se sim, qual a justificação para tal. Por fim, coloca-se a questão se o AIMI, ultrapassa uma medida razoável na prossecução do objetivo de financiar a Segurança Social.

#### **4. AIMI e IMI: impostos semelhantes?**

Abordando agora a questão da sua denominação, a palavra “adicional” levanta muitas dúvidas. Quando se fala em adicional dá-se a entender uma certa dependência que um imposto tem em relação a outro, seria um adicional se fosse algo a acrescentar à coleta do IMI, mas não é o caso. (Machado & Costa, 2018)

São múltiplas as diferenças entre AIMI e IMI:

- a) No caso do AIMI estamos perante um imposto pessoal, isto é, tem em consideração a situação pessoal do contribuinte, é um imposto que incide sobre as pessoas na medida em que incide sobre o somatório dos VPT dos prédios que o sujeito passivo seja proprietário, usufrutuário ou superficiário, pretende tributar a fortuna imobiliária. Aqui reside uma diferença do AIMI para o IMI, já que o IMI é um imposto real e não pessoal<sup>83</sup>, o mesmo é dizer que o IMI incide sobre os prédios independentemente da situação pessoal do sujeito passivo<sup>84</sup>; (Pires, 2018 & Pereira, 2018)
- b) O IMI incide sobre o VPT de cada prédio<sup>85</sup> e o AIMI incide sobre o somatório dos VPTs dos prédios que um sujeito passivo seja proprietário, usufrutuário ou superficiário<sup>86</sup>. As isenções do IMI não se aplicam ao AIMI e as isenções do AIMI não se aplicam ao IMI;
- c) Relativamente ao AIMI verifica-se uma diferenciação entre o regime tributário das pessoas singulares e das pessoas coletivas, existem taxas diferentes para ambos e não existe qualquer dedução para as pessoas coletivas, no IMI não existe esta diferenciação;
- d) A liquidação do AIMI é efetuada em junho<sup>87</sup> já no caso do IMI é efetuada em fevereiro e abril<sup>88</sup>;

---

<sup>83</sup> Os impostos pessoais são também conhecidos como impostos subjetivos e os impostos reais como impostos objetivos.

<sup>84</sup> Com a exceção do artigo 11.º-A do CIMI.

<sup>85</sup> Artigo 1.º, n.º 1 do CIMI.

<sup>86</sup> Artigo 135.º-C, n.º 1 do CIMI.

<sup>87</sup> Artigo 135.º-G, n.º 4 do CIMI.

<sup>88</sup> Artigo 113.º, n.º 2 do CIMI.

- e) O pagamento do AIMI tem lugar no mês de setembro<sup>89</sup>, no IMI ocorre no mês de maio (valor inferior ou igual a 100€), maio e novembro (valor superior a 100€ e igual ou inferior a 500€) e maio, agosto e novembro (valor superior a 500€)<sup>90</sup>;
- f) O facto tributário do IMI ocorre a 31 de dezembro<sup>91</sup> e o facto tributário do AIMI ocorre a 1 de janeiro<sup>92</sup>;
- g) O AIMI tem subjacente o princípio da capacidade contributiva, aplica-se a determinados sujeitos passivos consoante a sua capacidade contributiva, já que se pressupõe que os sujeitos passivos proprietários de imóveis de elevado valor tenham uma maior capacidade contributiva que os outros. Este pressuposto vai de encontro à finalidade do AIMI, que tem como objetivo a justiça social e redistribuição da riqueza. Por seu turno, o IMI tem por base o princípio do benefício;
- h) A receita do IMI vai para os municípios<sup>93</sup> já no caso do AIMI a receita vai para o FEFSS<sup>94</sup>.

Resumindo, o AIMI e o IMI têm regras de determinação do valor tributável diferentes, têm taxas diferentes, momento da liquidação diferente, momento do pagamento diferente, destino da receita diferente, isenções diferentes e propósitos diferentes, conclui-se assim que o AIMI não é um adicional ao IMI, mas sim um imposto independente do IMI.

## 5. Exemplos da aplicação (prática) do AIMI

### a) Pessoas singulares – regime-regra

O sujeito passivo A é proprietário de 3 prédios urbanos afetos a habitação.

VPT do prédio 1 = 540.000€

VPT do prédio 2 = 600.000€

VPT do prédio 3 = 960.000€

Somatório dos VPT = 2.100.000€

---

<sup>89</sup> Artigo 135.º-H, n.º 1 do CIMI.

<sup>90</sup> Artigo 120.º, n.º 1, alíneas a), b) e c) do CIMI.

<sup>91</sup> Artigo 8.º, n.º 1 do CIMI.

<sup>92</sup> Artigo 135.º-A, n.º 3 do CIMI.

<sup>93</sup> Artigo 1.º, n.º 1 do CIMI.

<sup>94</sup> Artigo 1.º, n.º 2 do CIMI.

O imposto irá incidir no valor que ultrapasse os 600.000€.

$$2.100.000€ - 600.000€ = 1.500.000€$$

$$400.000€ * 0,7\% = 2.800€$$

$$1.000.000€ * 1\% = 10.000€$$

$$100.000€ * 1,5\% = 1.500€$$

**Imposto a pagar = 14.300€**

b) Pessoas singulares – tributação conjunta

O sujeito passivo A é proprietário de 2 prédios urbanos classificados como terrenos para construção e o sujeito passivo B é proprietário de dois prédios urbanos afetos a habitação, optaram pela tributação conjunta.

$$\text{VPT do terreno para construção 1} = 800.000€$$

$$\text{VPT do terreno para construção 2} = 650.000€$$

$$\text{VPT do prédio (habitação) 1} = 1.200.000€$$

$$\text{VPT do prédio (habitação) 2} = 1.600.000€$$

$$\text{Somatório dos VPT} = 4.250.000€$$

O imposto irá incidir no valor que ultrapasse os 1.200.000€.

$$4.250.000€ - 1.200.000€ = 3.050.000€$$

$$800.000€ * 0,7\% = 5.600€$$

$$2.000.000€ * 1\% = 20.000€$$

$$250.000€ * 1,5\% = 3.750€$$

**Imposto a pagar = 29.350€**

c) Pessoas singulares – regime aplicável aos bens comuns

O sujeito passivo A é proprietário de um prédio urbano afeto a habitação e é ainda titular, juntamente com o sujeito passivo B, de dois prédios urbanos afetos à habitação (bens comuns do casal).

$$\text{VPT do prédio 1} = 500.000\text{€}$$

$$\text{VPT do prédio 2 (bem comum)} = 650.000\text{€}$$

$$\text{VPT do prédio 3 (bem comum)} = 700.000\text{€}$$

$$\text{Somatório dos VPT (prédio 2 + prédio 3)} = 1.350.000\text{€}$$

$$\text{VPT da esfera jurídica de A} = 500.000\text{€} + 1.350.000\text{€} / 2 = 1.175.000\text{€}$$

$$\text{VPT da esfera jurídica de B} = 1.350.000\text{€} / 2 = 675.000\text{€}$$

O imposto irá incidir no valor que ultrapasse os 600.000€.

Sujeito A:

$$1.175.000\text{€} - 600.000\text{€} = 575.000\text{€}$$

$$400.000 * 0,7\% = 2.800\text{€}$$

$$175.000\text{€} * 1\% = 1.750\text{€}$$

$$\text{Imposto a pagar} = 4.550\text{€}$$

Sujeito B:

$$675.000\text{€} - 600.000\text{€} = 75.000\text{€}$$

$$75.000\text{€} * 0,7\% = 525\text{€}$$

$$\text{Imposto a pagar} = 525\text{€}$$

d) Herança indivisa – regime-regra

A herança indivisa A detém dois prédios urbanos afetos a habitação.

$$\text{VPT do prédio 1} = 800.000\text{€}$$

$$\text{VPT do prédio 2} = 520.000\text{€}$$

Somatório dos VPT da herança = 1.320.000€

O imposto irá incidir no valor que ultrapasse os 600.000€.

Valor sujeito a imposto = 1.320.000€ - 600.000€ = 720.000€

720.000€ \* 0,7% = 5.040€

**Imposto a pagar = 5.040€**

e) Heranças indivisas – tributação na esfera jurídica dos herdeiros

O sujeito passivo A é proprietário de um prédio urbano afeto a habitação e é um dos 5 herdeiros, com quotas iguais, de uma herança indivisa repartida igualmente pelos herdeiros.

VPT do prédio (habitação) do sujeito passivo A = 550.000€

Composição da herança:

- Um prédio urbano classificado de terreno para construção;
- Um prédio urbano afeto à habitação;
- Um prédio urbano afeto a serviços;
- Um prédio urbano afeto a comércio.

VPT do terreno para construção = 750.000€

VPT do prédio 1 (habitação) = 695.000€

VPT do prédio 2 (serviços) = 810.000€

VPT do prédio 3 (comércio) = 495.000€

Somatório dos VPT da herança<sup>95</sup> = 1.445.000€

5 herdeiros = 20% (percentagem da herança por herdeiro).

1.445.000€ \* 20% = 289.000€

Somatório dos VPT do sujeito passivo A = 550.000 + 289.000€ = 839.000€

---

<sup>95</sup> O prédio 2 e o prédio 3 não estão sujeitos a AIMI, o prédio 2 por estar afeto a serviços e o prédio 3 por estar afeto a comércio.

O imposto irá incidir no valor que ultrapasse os 600.000€.

Valor sujeito a imposto = 839.000€ - 600.000€ = 239.000€

239.000€ \* 0,7% = 1.673€

**Imposto a pagar = 1.673€**

f) Pessoas coletivas – regime-regra

O sujeito passivo A é proprietário de um prédio urbano classificado como terreno para construção e de um prédio urbano para habitação.

VPT do terreno para construção = 450.000€

VPT do prédio (habitação) = 550.000€

Somatório dos VPT = 1.000.000€

No caso das pessoas coletivas (regime-regra) não há qualquer dedução e aplica-se uma única taxa.

1.000.000 \* 0,4% = 4.000€

**Imposto a pagar = 4.000€**

g) Pessoas coletivas – Prédios para uso pessoal

O sujeito passivo A é proprietário de dois prédios urbanos para habitação, sendo que um deles está afeto a uso pessoal por parte de um membro dos órgãos de administração.

VPT do prédio 1 = 750.000€

VPT do prédio 2 (uso pessoal) = 420.000€

750.000€ \* 0,4% = 3.000€

420.000€ \* 0,7% = 2.940€

**Imposto a pagar = 5.940€**

h) Pessoas coletivas – regime das entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável

O sujeito passivo A, sediado nas Ilhas Fiji<sup>96</sup>, é proprietário de um prédio urbano para habitação e superficiário de um prédio urbano classificado como terreno para construção, ambos situados em território português.

VPT do prédio (habitação) = 600.000€

VPT do terreno para construção = 450.000€

Somatório dos VPT = 1.050.000€

$600.000€ * 7,5\% = 45.000€$

$450.000 * 0,4\%^{97} = 1.800€$

**Imposto a pagar = 46.800€**

---

<sup>96</sup> País com um regime fiscal claramente mais favorável – Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro.

<sup>97</sup> Por ser superficiário não se aplica a taxa agravada de 7,5%.

## Capítulo III – AIMI: análise jurisprudencial

A análise jurisprudencial é bastante importante para um melhor entendimento do que está em causa e quais os argumentos que sustentam as decisões dos tribunais, tal como já referi, a questão dos terrenos para construção e a constitucionalidade do AIMI, mais especificamente do artigo 135.º-B do CIMI, se respeita os princípios basilares da igualdade e da capacidade contributiva, levaram a decisões divergentes na arbitragem tributária daí dividir este ponto em dois, uma linha jurisprudencial a favor do sujeito passivo e uma outra a favor da AT.

### 1. Primeira linha jurisprudencial (a favor do sujeito passivo)

Nas decisões arbitrais em que foi dado razão ao contribuinte, chegou-se à conclusão de que a norma em causa (artigo 135.º-B do CIMI) teria de ser interpretada de forma extensiva, o que significa que os terrenos para construção afetos a comércio, indústria, serviços e “outros” não devem ser alvo de tributação. Uma interpretação literal da norma, isto é, todos os terrenos para construção estão sujeitos a AIMI, independentemente da sua afetação, vai contra o princípio constitucional da igualdade, verifica-se um tratamento desigual entre contribuintes titulares de um prédio urbano afeto a comércio, indústria, serviços e “outros” e os contribuintes titulares de um terreno para construção com essa mesma afetação, na primeira situação não existe tributação de AIMI e na segunda já existe.

A existência de um tratamento desigual pode ser justificada, isto é, «o princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objetiva e racional»<sup>98</sup>, no entanto, o tribunal afirma não existir «justificação material suficiente»<sup>99</sup>.

Nestas decisões arbitrais existem diversos pontos em comum e todos eles consideram não haver coerência em tributar edifícios destinados a comércio, serviços ou indústria, mas tributar os terrenos para construção que se destinam a essas finalidades, ainda para mais, «[s]endo o facto tributário escolhido como índice de capacidade contributiva a titularidade de património imobiliário de valor considerado elevado»<sup>100</sup>. Ou seja, se se pretende tributar

---

<sup>98</sup> Decisão arbitral n.º 668/2017-T, de 24 de abril de 2018 – Árbitros: Jorge Lopes de Sousa, Paulo Ferreira Alves e Mariana Vargas.

<sup>99</sup> Decisão arbitral n.º 517/2018-T, de 11 de abril de 2019 – Árbitro: Jónatas Machado.

<sup>100</sup> Decisão arbitral n.º 688/2017-T, de 1 de junho de 2018 – Árbitro: Ricardo Rodrigues Pereira.

os prédios de valor elevado que evidenciam uma maior capacidade contributiva do sujeito passivo, não se entende esta diferença de tratamento entre os terrenos para construção e os prédios edificados que tenham a mesma afetação.

No que respeita à capacidade contributiva considerou-se existir uma violação deste princípio, na decisão arbitral n.º 517/2018-T, de 11 de abril de 2019, coloca-se a hipótese de haver empresas detentoras de prédios urbanos afetos à atividade comercial, industrial ou serviços que não pagam AIMI e depois haver empresas com uma reduzida capacidade contributiva que sejam detentoras de terrenos para construção com essa mesma afetação e que, por conseguinte, têm de pagar AIMI.

Nesta matéria, o tribunal, na decisão arbitral n.º 517/2018-T, de 11 de abril de 2019, socorreu-se do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017<sup>101</sup>, de 24 de maio de 2017 que diz o seguinte, «não podemos presumir que aquele contribuinte tem uma força económica proporcional ao valor do terreno, que é meramente instrumental em relação à sua atividade económica.». Portanto, o tribunal considera que o valor de um terreno para construção não é demonstrativo da capacidade contributiva do sujeito passivo, está-se a tributar «uma suposta capacidade contributiva, na realidade meramente presumida e aparente»<sup>102</sup>.

Mesmo partindo do pressuposto que o valor do património reflete a capacidade contributiva do sujeito passivo, esta linha jurisprudencial considera que este imposto não é coerente. Nesta decisão arbitral foram dados dois exemplos, no primeiro exemplo, temos dois prédios com o mesmo VPT (200.000€), um é um terreno para construção afeto a comércio e o outro um prédio urbano edificado afeto a comércio, o primeiro paga imposto, o segundo não; no segundo exemplo temos dois prédios com um VPT diferente, mas ambos prédios edificados com afetação comercial, um com um VPT de 200.000€ e o outro com um VPT de 2.000.000€, há uma disparidade grande entre o VPT de ambos, mas o tratamento fiscal é igual para ambos não havendo qualquer pagamento de imposto. Estes dois exemplos ilustram, na ótica deste tribunal, uma violação clara do princípio da capacidade contributiva, do princípio da igualdade e do princípio da proporcionalidade.

Na argumentação relativamente às decisões a favor do sujeito passivo é invocado o artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil (CC), nesse artigo pode ler-se,

---

<sup>101</sup> Revogado pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 378/2018, de 4 de julho de 2018.

<sup>102</sup> Decisão arbitral n.º 517/2018-T, de 11 de abril de 2018.

[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.

Deste modo, o que o tribunal argumenta é que a intenção do legislador foi a da não tributação dos terrenos para construção com afetação a comércio, indústria, serviços e “outros”, pois uma interpretação literal da norma levava a violações de princípios constitucionais, ou seja, a norma seria inconstitucional. Esta interpretação extensiva da norma, citando a decisão arbitral n.º 517/2018-T, de 11 de abril de 2019, «é a que melhor traduz o princípio da interpretação das leis em conformidade com a Constituição».

E será justo o imposto incidir sobre empresas que se dedicam à comercialização dos terrenos para construção, como é o caso dos fundos de investimento? Ora, o que esta linha jurisprudencial afirma é: que estas empresas «ficam com uma oneração adicional significativa em relação à generalidade das empresas, com base num hipotético índice de capacidade contributiva»<sup>103</sup>, têm de pagar imposto mesmo que tenham resultados negativos, ficam sujeitos a uma tributação adicional, não esquecendo que a exclusão do AIMI, tal como está escrito no Relatório do Orçamento do Estado para 2017, teve em conta a preocupação de não afetar a atividade económica das empresas.

Na decisão arbitral n.º 603/2017-T, de 27 de junho de 2018, o tribunal arbitral considerou assim que a norma em causa é arbitrária, verificando-se uma discriminação injustificada das empresas que comercializam terrenos para construção e, como tal, há uma violação do princípio constitucional da igualdade.

---

<sup>103</sup> Decisão arbitral n.º 603/2017-T, de 27 de junho de 2018 – Árbitro: Marcolino Pisão Pedreiro. Esta decisão foi posteriormente substituída devido ao Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 306/2019 de 29 de maio de 2019, ter decidido não julgar inconstitucional o artigo 135.º-B, n.º 1 e 2 do CIMI.

## 1.1 Resumo Esquemático da primeira linha jurisprudencial

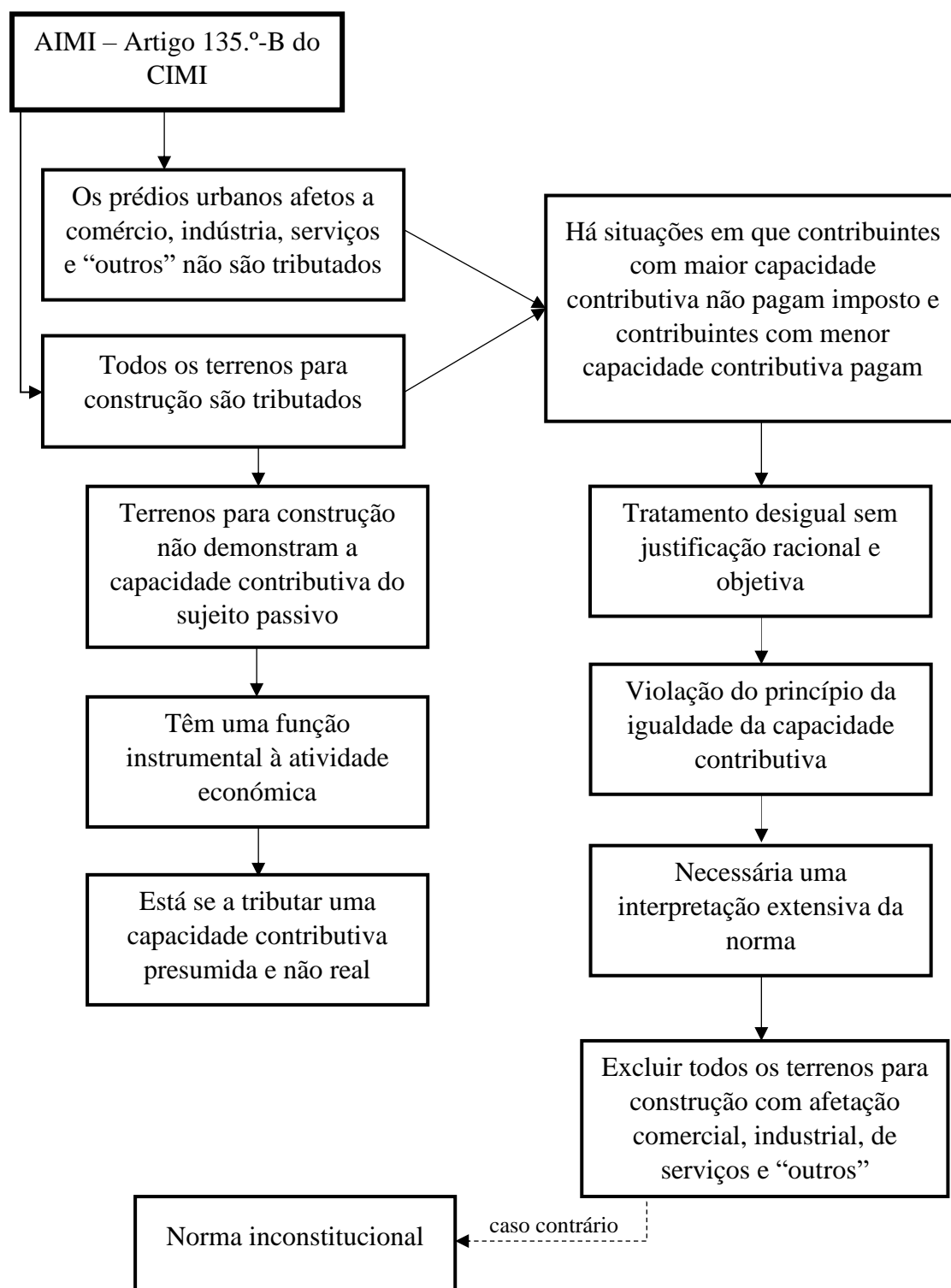


Figura 3.1 Esquema da primeira linha jurisprudencial.

## 2. Segunda linha jurisprudencial (a favor da AT)

Nesta linha jurisprudencial defende-se uma interpretação literal da norma, já que o legislador recorreu «a conceitos técnicos jurídicos utilizados noutros lugares do sistema é seguramente com esse sentido que tem de ser definido o âmbito aplicativo da disposição legal»<sup>104</sup>, portanto o tribunal considera que não há lugar a uma interpretação extensiva da norma tendo em conta a preocupação do legislador que decidiu excluir da incidência com base no tipo de prédios (artigo 6.º do CIMI) e não com base na atividade económica a que o prédio está afeto.

Caso o legislador quisesse que os terrenos para construção afetos a uma atividade económica não fossem tributados, teria o feito especificando na lei ou ainda procedido a uma alteração das espécies dos prédios urbanos do artigo 6.º do CIMI, «por exemplo, subdividindo os terrenos para construção consoante os fins a que os mesmos se destinassem, o que não aconteceu», como explica a decisão arbitral n.º 667/2017-T, de 5 de setembro de 2018<sup>105</sup>.

Refere a decisão arbitral n.º 690/2017-T, de 6 de setembro de 2018<sup>106</sup>, que o facto de a taxa para pessoas coletivas ser inferior às taxas para pessoas singulares, não existindo taxas agravadas, teve como preocupação a atividade económica das empresas, isto porque presume-se que um prédio detido por uma pessoa coletiva estará afeto a uma atividade económica. Deste prisma, conclui-se que o legislador não teve intenção de excluir o AIMI de todos os prédios possivelmente afetos a uma atividade económica, mas teve isso em conta na taxa a aplicar às pessoas coletivas.

A decisão arbitral n.º 682/2017-T, de 20 de julho de 2018<sup>107</sup>, faz referência ao artigo 9.º, n.º 3 do CC que diz o seguinte, «[n]a 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.». Curiosamente as duas linhas jurisprudenciais socorrem-se do artigo 9.º do CC, mas, de diferentes alíneas, a anterior foca-se no pensamento do legislador que vai para além do que está na norma e neste caso é interpretar a norma tal como ela está partindo do pressuposto que o legislador se exprimiu da maneira que se queira exprimir.

---

<sup>104</sup> Decisão arbitral n.º 664/2017-T, de 26 de junho de 2018 – Árbitro Presidente: Carlos Fernandes Cadilha; Árbitros Vogais: Nuno Pombo e Henrique Nunes.

<sup>105</sup> Árbitro Presidente: José Pedro Carvalho; Árbitros Vogais: Hélder Faustino e Raquel Franco.

<sup>106</sup> Árbitro Presidente: José Pedro Carvalho; Árbitros Vogais: Olívio Mota Amador e Paulo Ferreira Alves (vencido, conforme declaração de voto).

<sup>107</sup> Árbitro Presidente: Fernanda Maçãs; Árbitros Vogais: Vasco Valdez e Sílvia Oliveira.

No que se refere ao princípio da igualdade e de uma eventual violação desse princípio, o tribunal é bastante claro, um terreno para construção e um prédio edificado são coisas distintas, os prédios edificados afetos a uma atividade económica têm uma função instrumental no exercício dessa atividade o que não acontece com os terrenos para construção, que apenas poderão atingir no futuro essa potencialidade, estes terrenos constituem o objeto do comércio das empresas, são geradores de rendimentos.

Fica claro que o tratamento desigual entre prédios edificados e terrenos para construção se justifica, pois não são a mesma coisa e o foco da argumentação está na função instrumental relativa a uma atividade produtiva que um tem e o outro não, ou pelo menos ainda não, citando a decisão arbitral n.º 506/2018-T, de 29 de abril de 2019<sup>108</sup> o legislador «tomou uma medida de distinção do que é desigual, fazendo uma opção cuja justificação parece clara: não aumentar a carga fiscal sobre os sectores produtivos».

Como aponta o Tribunal Constitucional no acórdão n.º 307/2019, de 29 de maio de 2019, os terrenos para construção constituem um ativo económico e têm um valor patrimonial demonstrativo de uma determinada capacidade contributiva seja qual for a sua afetação no futuro, legitimando «a sua inclusão no acervo patrimonial globalmente sujeito a AIMI».

Os terrenos para construção e os prédios edificados são «realidades materialmente distintas, à luz do facto tributário e do pressuposto económico do AIMI»<sup>109</sup>, não são comparáveis aos prédios urbanos já edificados cuja afetação a fins produtivos se pode fazer no imediato, algo que nos terrenos para construção apenas poderá acontecer num futuro hipotético e condicional, pois a afetação de um terreno para construção é facilmente alterada, «bastando, por exemplo, uma mera declaração no título aquisitivo, a apresentação e admissão de uma comunicação prévia, ou a apresentação e aprovação de um pedido de informação prévia»<sup>110</sup>. Por seu turno, a alteração num prédio edificado, «implicará, sob um ponto de vista da normalidade, a realização de obras mais ou menos profundas (e necessários licenciamentos).»<sup>111</sup>.

Tendo em conta a facilidade de alteração de afetação de um terreno para construção, caso os terrenos para construção afetos a comércio, indústria, serviços e “outros” não fossem

---

<sup>108</sup> Árbitro: Marisa Almeida Araújo.

<sup>109</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019 de 21 de maio de 2019.

<sup>110</sup> Decisão arbitral n.º 46/2019-T, de 8 de julho de 2019 – Árbitro Presidente: José Pedro Carvalho; Árbitros Vogais: António Alberto Franco e Ricardo Marques Candeias.

<sup>111</sup> Decisão arbitral n.º 46/2019-T, de 8 de julho de 2019.

tributados, teríamos muitas situações em que a afetação dada ao terreno serviria apenas para não pagar imposto.

A tributação destes terrenos é também vista como um incentivo à sua edificação e, por conseguinte, a uma utilização desse prédio numa atividade económica. E isto porquê? Os terrenos para construção não se desvalorizam como um prédio edificado, o que a decisão arbitral n.º 654/2017-T, de 26 de junho de 2018<sup>112</sup> explica é que, um terreno poderá até valorizar-se devido a determinadas condições de mercado. Este incentivo à sua edificação é um incentivo a que os terrenos possam no futuro ser afetos a processos produtivos.

O objetivo de proteger a atividade económica, neste caso através da exclusão dos prédios urbanos afetos a comércio, indústria, serviços e “outros”, da tributação do AIMI, está previsto na CRP no artigo 81.º, alínea a)<sup>113</sup> como sendo uma das incumbências do Estado, e a proteção da economia, nas palavras do Tribunal Constitucional<sup>114</sup>, «é constitucionalmente legítima». Quer isto dizer que havendo situações discriminatórias, a proteção da atividade económica é uma justificação racional e objetiva para um tratamento desigual.

Para além da proteção da atividade económica, vislumbra-se outra razão da exclusão do AIMI a certos prédios. Refere assim a decisão arbitral n.º 702/2018-T, de 14 de dezembro de 2019<sup>115</sup>, que as empresas titulares de prédios urbanos afetos a comércio, indústria ou serviços por serem entidades empregadoras já contribuem para a SS e sendo a receita do AIMI vocacionada para o FEFSS, cumprindo com o princípio da diversificação de fontes de financiamento<sup>116</sup>, não fazia sentido contribuírem ainda mais, pois pretende-se uma redução dos custos não salariais de mão-de-obra. Este argumento, na ótica do Tribunal Constitucional<sup>117</sup>, é suficiente para justificar a tributação dos prédios não afetos a uma atividade económica.

---

<sup>112</sup> Árbitro Presidente: José Pedro Carvalho; Árbitros Vogais: Suzana Fernandes da Costa e Arlindo José Francisco.

<sup>113</sup> «Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: a) Promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável;».

<sup>114</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2019, de 4 de julho de 2019.

<sup>115</sup> Árbitro: Pedro Miguel Bastos Rosado.

<sup>116</sup> O princípio da diversificação das fontes de financiamento está plasmado no artigo 88.º da Lei n.º 4/2007 de 16 de janeiro, «[o] princípio da diversificação das fontes de financiamento implica a ampliação das bases de obtenção de recursos financeiros, tendo em vista, designadamente, a redução dos custos não salariais da mão-de-obra.».

<sup>117</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 307/2019, de 29 de maio de 2019.

No que concerne ao princípio da capacidade contributiva, a possibilidade de deduzir o AIMI à coleta de IRC é um dos argumentos relativamente ao qual o AIMI é um imposto que respeita o princípio da capacidade contributiva, tal como faz referência a decisão arbitral n.º 685/2018-T, de 31 de outubro de 2019<sup>118</sup>. É também um imposto progressivo e esta progressividade cumpre com o objetivo de contribuir para a igualdade entre os cidadãos prevista no artigo 104.º, n.º 3 da CRP, pois a progressividade «tem como corolário a imposição tendencial de uma maior tributação a quem tem maior capacidade contributiva.»<sup>119</sup>.

A decisão arbitral n.º 420/2018-T, de 15 de janeiro de 2019<sup>120</sup> abordou a questão do princípio da proporcionalidade e concluiu que o AIMI cumpre com três critérios, primeiramente é um imposto adequado à sua finalidade, dito de outra forma, é adequado ao aumento de receitas da SS; é necessário, ao se pretender aumentar a diversificação de fontes que contribuam para o FEFSS e, por último, não é um imposto excessivo, ou seja, «não é ultrapassada uma medida razoável», isto porque é um imposto cujas taxas não são elevadas, sendo inclusive dedutível em IRC e IRS, quanto ao montante das receitas que é arrecadado nada indica que seja demasiado para a finalidade pretendida.

A questão feita na primeira linha jurisprudencial deve-se fazer aqui também, será justo o imposto incidir sobre empresas que se dedicam à comercialização dos terrenos para construção? Como já foi mencionado estamos perante dois factos distintos entre os terrenos para construção e os prédios edificadas, contudo esta diferença de tratamento já é considerada no IMI como explica a decisão arbitral n.º 917/2019-T, de 30 de outubro de 2020<sup>121</sup>. O artigo 9.º, n.º 1, alínea d) do CIMI aborda o início da tributação dos terrenos para construção quando passam a integrar o inventario de uma empresa, os terrenos para construção são assim tributados a partir «[d]o 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa<sup>122</sup> que tenha por objeto a construção de edifícios para revenda».

Este artigo menciona também os casos dos prédios habitacionais para venda, que serão tributados a partir «[d]o 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado

---

<sup>118</sup> Árbitro Presidente: José Poças Falcão; Árbitros Vogais: Ana Teixeira de Sousa e João Marques Pinto.

<sup>119</sup> Decisão arbitral n.º 6/2018-T, de 26 de julho de 2018 – Árbitros: Maria Fernanda dos Santos Maças, Ricardo Rodrigues Pereira e Nina Aguiar.

<sup>120</sup> Árbitros: Jorge Lopes de Sousa, Rita Guerra Alves e Alexandre Andrade.

<sup>121</sup> Árbitro: Nuno Pombo.

<sup>122</sup> Os terrenos para construção não são tributados neste período de tempo por serem considerados mercadoria para efeitos fiscais.

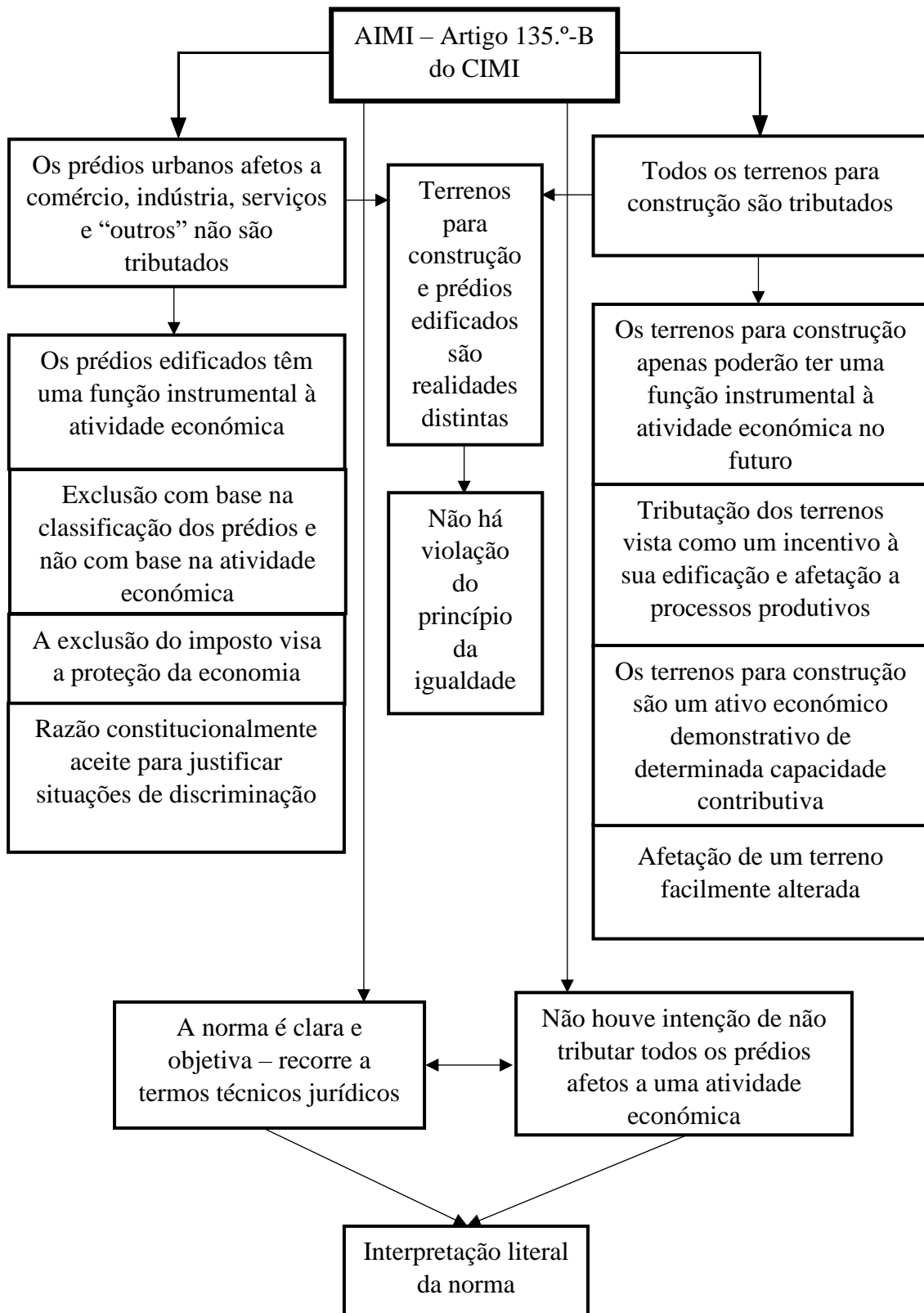
a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda.». Esta não tributação em IMI durante 4 e 3 anos tem relevância no AIMI por força do artigo 135.º-C, n.º 3, alínea a) do CIMI já que, segundo este artigo, os prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior não serão tributados em AIMI.

Refere ainda este tribunal<sup>123</sup>, que «[a] titularidade de um património imobiliário, para efeitos de venda e transformação, em vista à obtenção de resultados económicos, não deixa de constituir um ativo patrimonial que é revelador de uma acrescida capacidade contributiva», o imposto não tem em consideração os resultados das empresas, o que faz todo sentido já que estamos perante um imposto sobre o património e não sobre o rendimento, mas sim a capacidade contributiva decorrente da detenção de património imobiliário do qual advém diversas vantagens já referidas no ponto 3.

---

<sup>123</sup> Decisão arbitral n.º 917/2019-T, de 30 de outubro de 2020.

## 2.1 Resumo esquemático da segunda linha jurisprudencial



**Figura 3.2** Esquema da segunda linha jurisprudencial.

## Conclusão

O AIMI, também conhecido como “imposto Mortágua”<sup>124</sup>, foi criado com o intuito de reforçar as finanças públicas e exige um maior esforço fiscal de quem evidencia uma maior capacidade contributiva devido ao contexto de crise em que estávamos inseridos aquando da criação do ISPUEVP (criado no ano de 2012), imposto que o AIMI veio substituir.

O AIMI veio suprir as falhas do ISPUEVP, é um imposto mais justo que tem em consideração a situação pessoal do contribuinte, alargou-se e alterou-se o âmbito de incidência, implementou-se a progressividade com diferentes taxas consoante o VPT, é um claro *upgrade* normativo ao imposto que veio substituir.

Relativamente à denominação deste imposto, chegou-se à conclusão de que a denominação não é correta, isto é, o AIMI não é um adicional, não existe uma relação de dependência entre o AIMI e o IMI, são dois impostos diferentes, pois no que diz respeito à incidência, ao valor tributável, às taxas, ao momento de liquidação e pagamento e às isenções são impostos dispares, estamos perante um imposto autónomo e não um adicional.

São sujeitos passivos de AIMI, os proprietários, superficiários e usufrutuários sejam eles pessoas singulares ou coletivas e este imposto incide sobre o somatório dos VPT dos prédios urbanos com afetação habitacional e todos os terrenos para construção, de fora da incidência estão os prédios urbanos classificados como comerciais, indústrias, serviços e “outros”. A norma de incidência do AIMI, que leva ao pagamento do imposto por parte do contribuinte, visa a obtenção de receita para o Estado, mais concretamente para financiar a SS, já a norma de não incidência, em que não há pagamento do imposto, tem outro objetivo, neste caso o Estado abdica da receita monetária e privilegia o bom funcionamento do tecido empresarial português que, por conseguinte, beneficia o Estado pois o sucesso das empresas nacionais significa mais dinheiro arrecadado pelo Estado.

Não se pretende assim dificultar a vida às empresas, pelo contrário, pretende-se que as empresas sejam bem-sucedidas, o que leva a uma maior produção de riqueza, que haja mais postos de trabalho e assim uma maior receita arrecadada via impostos sobre o trabalho, sobre o lucro e mais Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) nos serviços que são prestados.

O AIMI tem uma particularidade que o diferencia dos impostos em geral, é um imposto que possui dois regimes tributários diferentes, um para as pessoas singulares e outro para as

---

<sup>124</sup> Mariana Mortágua, deputada do Bloco de Esquerda que apresentou o AIMI à Assembleia da República.

peças coletivas, no caso das peças singulares é um imposto progressivo, com uma dedução de 600.000€, 1.200.000€ na tributação conjunta, e no caso das peças coletivas é um imposto proporcional sem qualquer dedução.

Estamos na presença de um imposto sobre o património pessoal, e parcelar, o mesmo é dizer, que é um imposto que tem em conta a situação pessoal do sujeito passivo, permite a dedução do imposto em IRS e IRC, inclui o regime da tributação conjunta e o regime aplicável aos bens comuns; e incide apenas sobre algumas tipologias de prédios, prédios esses de valor mais elevado. Não há dúvidas de que o AIMI pretende tributar as fortunas imobiliárias exigindo um esforço fiscal superior a quem demonstra ter uma capacidade contributiva superior e essa capacidade contributiva está espelhada em três aspetos, o consumo, os rendimentos e o património, o foco do AIMI está neste último aspeto, no entanto, a denominação de “imposto sobre as grandes fortunas” não corresponde à realidade pois a fortuna não é tributada no seu todo. As características deste imposto e a finalidade do mesmo levam-me também a classificar o AIMI como um imposto especial sobre o património.

Colocando em confronto um imposto sobre a fortuna imobiliária, como é o AIMI, e um imposto sobre as grandes fortunas, diria que o primeiro tipo de imposto será mais bem-sucedido, e passo a explicar porquê. Atualmente vivemos num mundo globalizado onde a deslocalização dos capitais para outras jurisdições, especialmente com uma tributação bastante reduzida ou nula, é muito frequente e não são só os capitais, também os bens, o mesmo já não acontece com o património imobiliário, por razões óbvias. Portanto, a taxa de sucesso na tributação do património imobiliário é claramente superior do que um imposto que tributa as fortunas no seu todo, a identificação dos bens é de extrema dificuldade e teríamos situações de desigualdade, uns pagariam o imposto outros não por “esconderem” as suas fortunas, teríamos assim muitas situações de fraude e evasão fiscal, para além deste problema a atribuição de valor a certos bens é outro entrave. Considero que ter um imposto como o AIMI no nosso sistema fiscal é melhor e mais justo do que ter um imposto sobre as grandes fortunas<sup>125</sup>.

Na Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2017<sup>126</sup> vem escrito que não se pretende que o AIMI afete a atividade económica e, como tal, não ficam sujeitos a imposto, «os

---

<sup>125</sup> Os dois impostos ao mesmo tempo é algo incompatível.

<sup>126</sup> Disponível em:

<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a4>

prédios rústicos, mistos, industriais e afetos à atividade turística, permitindo-se ainda às empresas a isenção de prédios afetos à sua atividade produtiva até 600.000€», no entanto, a exclusão de incidência do imposto que passou a figurar no CIMI é com base na classificação dos prédios (artigo 6.º do CIMI).

Apesar desta redação não ter sido posta em prática, ficou vincada a preocupação de proteger a atividade económica das empresas e esta preocupação levou diversos sujeitos passivos a questionarem a tributação de todos os terrenos para construção independentemente da sua afetação e dos prédios urbanos habitacionais que se destinam a venda. Ora, estes litígios que já analisei na parte jurisprudencial são, a meu ver, compreensíveis, não quer com isto dizer que têm razão na posição que tomam em relação a este aspeto, mas sim que ao dizer que a exclusão do AIMI se prende com a proteção da economia e depois tributa-se terrenos para construção e prédios habitacionais afetos a atividade económica é normal que leve a situações de incorreta compreensão da lei.

A linha jurisprudencial cujas decisões são a favor do sujeito passivo, considera que a norma 135.º-B do CIMI viola a CRP, mais concretamente, os princípios basilares da igualdade e da capacidade contributiva, um imposto nada coerente tendo em conta as diferenças de tratamento que se verificam entre os prédios sujeitos a AIMI e os não sujeitos, consideram que o AIMI leva a situações injustas quando um terreno para construção, com a mesma afetação de um prédio urbano edificado, é tributado e o prédio urbano edificado não, não havendo razões válidas para esta discriminação, contraria a argumentação de que o terreno para construção é demonstrativo da capacidade contributiva do contribuinte salientando que o terreno tem uma função instrumental à atividade e, como tal, não se tributa a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte, mas sim uma capacidade contributiva presumida. A única solução para que o AIMI possa figurar no nosso sistema fiscal será uma interpretação extensiva da norma isentando do pagamento do imposto todos os terrenos para construção cuja afetação seja comércio, indústria, serviços ou “outros”.

No caso da linha jurisprudencial cujas decisões são a favor da AT, defende-se uma interpretação literal da norma, e argumenta-se explicando as razões pelas quais os prédios urbanos edificados afetos a comércio, serviços, indústria e “outros” não estão sujeitos a AIMI e duas razões saltam à vista, a proteção da economia e o facto destas empresas estarem já a contribuir para o financiamento da SS. No que concerne aos terrenos para construção

que se inserem no âmbito de incidência, seja qual for a sua afetação futura, destaco quatro argumentos, o primeiro que estamos perante dois factos distintos, isto é, um terreno para construção e um prédio edificado são coisas distintas e, como tal, o tratamento distinto não viola o princípio da igualdade; o segundo prende-se com a afetação a processos produtivos, num terreno apenas ocorrerá no futuro e num prédio edificado pode acontecer de forma imediata; um terceiro que tem a ver com o incentivo da tributação de um terreno que leva a que esse terreno seja afeto a uma atividade económica de forma mais rápida; por fim, a facilidade de alterar a afetação de um terreno para construção.

Analisados os argumentos de ambas as partes, na minha perspetiva estamos perante um imposto que respeita a CRP, sou, portanto, da opinião que não há uma violação dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, explicando de seguida esta minha posição.

Os prédios edificados não são a mesma coisa que terrenos para construção, apesar de serem ambos considerados como prédios urbanos o conceito difere, tal como está plasmado no artigo 6.º do CIMI, chegando-se à conclusão de que são realidades distintas, o tratamento distinto que se verifica não é violador do princípio da igualdade, princípio este que remete para um tratamento igual do que é similar e um tratamento diferente do que é distinto.

A subjetividade de uma norma tem de ser a menor possível e a norma 135.º-B do CIMI é clara e objetiva, após a leitura do artigo fica claro quais os prédios que estão sujeitos e quais os prédios que não estão sujeitos, a incidência não é aferida consoante a atividade económica, mas sim consoante o tipo de prédios.

No que diz respeito à tributação dos terrenos para construção que são comercializados, a argumentação é que não devem ser tributados pois são o substrato da atividade da empresa e não demonstram a verdadeira capacidade contributiva do sujeito passivo detentor dos terrenos, mas a verdade é que os terrenos têm um determinado valor de mercado revelador de uma acrescida capacidade contributiva, para além dos benefícios relacionados com a detenção de património imobiliário. A função instrumental que um prédio comercial, industrial ou para serviços apresenta, neste caso, não se verifica, pois, os terrenos são o objeto social da atividade desenvolvida pela empresa, são geradores de rendimentos, o mesmo acontece com os prédios de afetação habitacional que se destinam a revenda.

No caso dos prédios habitacionais, verifica-se um tratamento distinto do que é similar, quando comparamos com os prédios de afetação comercial, industrial ou serviços, a única

diferença é a afetação existindo assim uma discriminação da tributação de empresas com a mesma capacidade contributiva, não obstante, a razão pela qual o AIMI não incide sobre os prédios já mencionados é aceite constitucionalmente, ou seja, o Tribunal Constitucional entendeu que o bom funcionamento das atividades económicas é uma razão aceitável para a existência de tratamentos distintos de situações similares.

De referir que o CIMI já prevê um período de tempo sem tributação em IMI dos terrenos para construção e dos prédios habitacionais e, por conseguinte, não são tributados em AIMI pelo mesmo período de tempo.

Caso os terrenos para construção de afetação comercial, industrial ou para serviços não fossem alvo de tributação em sede de AIMI teríamos a obtenção de uma vantagem económica não pretendida pelo legislador, pelo simples facto de ser relativamente fácil alterar a afetação do terreno, quer isto dizer que teríamos situações de construções de prédios destinados a habitação, mas que os terrenos inicialmente são afetos a comércio, indústria ou serviços.

Por último, falta responder à questão se o AIMI é um imposto desproporcional, na minha ótica não o é, é adequado na finalidade de aumentar as recitas da SS, é necessário já que cabe ao Estado garantir a sustentabilidade da SS aumentando as fontes de financiamento e não é um imposto excessivo, as taxas são reduzidas, havendo uma dedução para as pessoas singulares e a possibilidade de deduzir o imposto em IRC e IRS, o legislador teve a preocupação de não onerar em demasia os sujeitos passivos e apenas tributar uma riqueza que escapava à tributação canalizando a receita para o financiamento da SS.

Na minha perspetiva, considero o AIMI como um imposto bem delineado e bem-sucedido na sua finalidade de arrecadar receita para o FEFSS e contribuir para a diminuição das desigualdades através da redistribuição da riqueza, tal como se pretende que um imposto do património faça – artigo 104.º, nº3 da CRP. Desde a criação do AIMI o Estado já arrecadou cerca de 741M€<sup>127</sup>, um valor considerável e muito importante no financiamento e sustentabilidade da SS.

Não obstante, o AIMI não é um imposto perfeito, existe uma “zona cinzenta” no que concerne ao regime dos prédios das pessoas coletivas afetos a uso pessoal, não se sabe muito

---

<sup>127</sup> Valor referente ao somatório dos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021. Retirado do portal das finanças, disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_patrimonio/Documents/AIMI\\_2021\\_Mapas.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_patrimonio/Documents/AIMI_2021_Mapas.pdf)

bem quais as situações que se enquadram nesse regime e logo aí há uma falha que deve ser colmatada através da especificação dessas mesmas situações, deve-se reduzir ao máximo a subjetividade, como se fez, por exemplo, nas regras de determinação dos VPT dos prédios urbanos com a criação do IMI.

Uma outra questão a ter em conta tem a ver com o pagamento do AIMI, a possibilidade do AIMI ser pago em prestações, à semelhança do que acontece com o IMI. É um imposto que pode ascender a valores elevados e permitir que os sujeitos passivos decidam se querem pagar o imposto numa só prestação ou de forma faseada seria algo a considerar.

O AIMI pode ser visto como um imposto *sui generis*, o facto do nome deste imposto não ter respaldo doutrinal a atestar essa natureza, já que não é um adicional, mas sim um imposto autónomo, não é abonatório para o legislador, a simplicidade é a chave para uma correta interpretação por parte das pessoas e uma maior aceitação dos mesmos, a meu ver é algo que podia ser melhorado a respeito do AIMI, uma simplificação do imposto através da adoção de medidas que contribuam para a redução da sua complexidade.

## Referências Bibliográficas

- Azevedo, A. D. (s.d.). *A escola e a cidadania fiscal*. Disponível em: <https://www.occ.pt/pt/noticias/a-escola-e-a-cidadania-fiscal/>
- Carrapiço, J. (2017). Adicional de IMI – Anexo da Modelo 22. *Negócios*, 30. Disponível em: [https://www.occ.pt/fotos/editor2/jneg\\_jcarrapico29maio2016.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/jneg_jcarrapico29maio2016.pdf)
- Campos, D. L. (2018). As garantias constitucionais dos contribuintes. In Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (6ª ed.). *Lições de Fiscalidade* (pp. 121-151). Coimbra: Almedina.
- Centeno, M. (25 de março, 2019). *Intervenção do ministro das finanças*. Cidadania Fiscal 2.0, Ministério das finanças. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNzE3BgBqkw1A BAAAAA%3d%3d>
- Domingos, F. N. (2020). Imposto sobre as Grandes Fortunas: o caso português. In Taboada, C. P., Moratal, G. O., Catarino, J. R., Nabais, J. C., Písón, J. A. M. & Godoi, M. S. (Ed.). *Finanças Públicas, Direito Financeiro e Direito Tributário em tempos de pandemia* (pp. 181-193). Belo Horizonte: editora D'plácido.
- Freitas, M. B. (2018). *O novo Adicional ao IMI* (Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito, Lisboa, Portugal). Disponível em: [https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37337/1/ulfd136421\\_tese.pdf](https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37337/1/ulfd136421_tese.pdf)
- Guimarães, V. B. (2018). Princípios gerais da fiscalidade. In Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (6ª ed.). *Lições de Fiscalidade* (pp. 83-120). Coimbra: Almedina.
- ISCAL (2019). *Plano nacional estratégico de educação fiscal (2020-2022)*. Disponível em: [https://www.iscal.ipl.pt/images/2019/05/Plano\\_Nacional\\_de\\_Ed\\_Fiscal.pdf](https://www.iscal.ipl.pt/images/2019/05/Plano_Nacional_de_Ed_Fiscal.pdf)
- Machado, J. E. M. & Costa, P. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal perspectiva multinível* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Magalhães, J. R. C. (2022). *O imposto pessoal sobre o património: a (in)constitucionalidade do AIMI?* (Dissertação de mestrado, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Porto, Portugal). Disponível em: [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/20574/1/DM\\_JoanaMagalh%c3%a3es\\_MSOL\\_2022.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/20574/1/DM_JoanaMagalh%c3%a3es_MSOL_2022.pdf)

Melo, B. (2019). Terrenos para construção e o AIMI: Crónica de uma morte anunciada. *Jornal Económico*. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/terrenos-para-construcao-e-o-aimi-cronica-de-uma-morte-anunciada>

Nabais, J. C. (2014). *Direito Fiscal* (7ª ed.). Coimbra: Almedina.

OCC (2020). *IRC – Dedução à coleta do AIMI*. Disponível em: <https://www.occ.pt/pt/noticias/irc-deducao-a-coleta-do-aimi/>

OCC (2017). *Adicional ao IMI (AIMI)*. Disponível em: <https://www.occ.pt/pt/noticias/adicional-ao-imi-aimi/>

OECD (2018). The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. *OECD Tax Policy Studies*, (26), 47-72.

Pereira, M. H. F. (2018). *Fiscalidade* (6º ed.). Coimbra: Almedina.

Pires, J. M. F. (2018). *O Adicional ao IMI e a Tributação do Património* (1ª ed.). Coimbra: Almedina.

Silva, A. C. (2017). O adicional de IMI e as heranças indivisas. *Vida Económica*, 30. Disponível em: [https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve\\_6jan.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_6jan.pdf)

Valdez, V. & Domingos, F. N. (2022). Da *jugatio* Contribuição Autárquica e ao Imposto da Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações: prelúdio da (atual) tributação estática e dinâmica do património. In Palma, C. C. (Ed.). *Nós e os impostos* (pp. 185-198). Coimbra: Almedina.

Veiga, S. F. (2017). *A tributação das grandes fortunas* (Dissertação de mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50271/1/Sara%20Ferreira%20Veiga.pdf>

f

## Documentos oficiais

Parlamento (2016). Relatório do Orçamento de Estado 2017. Disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c63793959535556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a41304f4759305a5745774c546b334d6d59744e4441784f5331694d7a67784c57466c4d574d334e474e694d6d4d335a5335775a47593d&fich=048f4ea0-972f-4019-b381-ae1c74cb2c7e.pdf&Inline=true>

Portal das Finanças (2022). Adicional ao Imposto Municipal Sobre Imóveis. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas\\_patrimonio/Documents/AIMI2021\\_Mapas.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_patrimonio/Documents/AIMI2021_Mapas.pdf)

Portal das Finanças (s.d.). Instruções de preenchimento da declaração modelo 22 (impresso em vigor a partir de 2022). Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/irc/Documents/M22-IRC.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irc/Documents/M22-IRC.pdf)

Portal das Finanças (s.d.). Instruções de preenchimento anexo F. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/irs/Documents/Mod\\_3\\_anexo\\_F.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irs/Documents/Mod_3_anexo_F.pdf)

Portal das finanças (2021). IRC 2021 Manual de Preenchimento do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/modelos\\_formularios/irc/Documents/Manual\\_Q\\_07\\_Mod22.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/irc/Documents/Manual_Q_07_Mod22.pdf)

## Legislação

Decreto-Lei n.º 398/98. D.R. *I Série-A*. 290 (17-12-1998) 6872 - 6892.

Decreto-Lei n.º 287/2003. D.R. *I Série-A*. 262 (12-11-2003) 7565 - 7647.

Decreto-Lei n.º 442-A/88. D.R. *I Série*. 277 (30-11-1988) 2 - 35.

Decreto-Lei n.º 442-B/88. D.R. *I Série*. 277 (30-11-1988) 38 - 71.

Decreto-Lei n.º 215/89. D.R. *I Série*. 149 (01-07-1989) 2578 - 2591.

Decreto-Lei n.º 262/86. D.R. *I Série*. 201 (02-09-1986) 2293 - 2385.

D.R. *I Série*. 86 (10-04-1976).

Decreto-Lei n.º 47344/66. D.G. *I Série*. 274 (25-11-1966) 1883 - 2086.

Lei n.º 150/99. D.R. *I Série-A*. 213 (11-09-1999) 6264 - 6275.

Lei n.º 42/2016. D.R. *I Série*. 248 (28-12-2016) 4875 - 5107.

Lei n.º 7/2001. D.R. *I Série-A*. 109 (11-05-2001) 2797 - 2798.

Portaria n.º 150/2004. D.R. *I Série-B*. 37 (13-02-2004) 860-860.

Portaria n.º 34/2019. D.R. *I Série*. 19 (28-01-2019) 527 - 562.

Portaria n.º 294/2021. D.R. *I Série*. 239 (13-12-2021) 18 - 18.

## **Jurisprudência**

- Decisão arbitral, processo n.º 917/2019-T, de 30 de outubro de 2020.
- Decisão arbitral, processo n.º 676/2018-T, de 30 de dezembro de 2019.
- Decisão arbitral, processo n.º 702/2018-T, de 14 de dezembro de 2019.
- Decisão arbitral, processo n.º 685/2018-T, de 31 de outubro de 2019.
- Decisão arbitral, processo n.º 46/2019-T, de 8 de julho de 2019.
- Decisão arbitral, processo n.º 506/2018-T, de 29 de abril de 2019.
- Decisão arbitral, processo n.º 517/2018-T, de 11 de abril de 2019.
- Decisão arbitral, processo n.º 420/2018-T, de 15 de janeiro de 2019.
- Decisão arbitral, processo n.º 690/2017-T, de 6 de setembro de 2018.
- Decisão arbitral, processo n.º 667/2017-T, de 5 de setembro de 2018.
- Decisão arbitral, processo n.º 654/2017-T, de 3 de setembro de 2018.
- Decisão arbitral, processo n.º 6/2018-T, de 26 de julho de 2018.
- Decisão arbitral, processo n.º 682/2017-T, de 20 de julho de 2018.
- Decisão arbitral, processo n.º 603/2017-T, de 27 de junho de 2018.
- Decisão arbitral, processo n.º 664/2017-T, de 26 de junho de 2018.
- Decisão arbitral, processo n.º 688/2017-T, de 1 de junho de 2018.
- Decisão arbitral, processo n.º 668/2017- T, de 24 de abril de 2018.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2019, de 4 de julho de 2019.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 307/2019, de 29 de maio de 2019.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 299/2019, de 21 de maio de 2019.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017, de 24 de maio de 2017.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2010, de 14 de julho de 2010.
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 05655/12, de 5 de março de 2015.