

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



ISCAL

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA  
COMO FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO EM  
SEDE DE AIMI

---

Liliana Sofia da Costa Henriques

Lisboa, fevereiro de 2021



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

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE  
CONTRIBUTIVA COMO  
FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO  
EM SEDE DE AIMI

Liliana Sofia da Costa Henriques (20180291)

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Paulo Nogueira Costa, professor adjunto da área científica de Direito Fiscal e Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Palma- Presidente

Prof. Doutor Francisco Domingos- Arguente

Prof. Doutor Paulo Nogueira Costa- Vogal

Lisboa, fevereiro de 2021

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

## **Dedicatória**

Gostaria de dedicar a minha dissertação aos meus pais pois sempre me ensinaram que com esforço e dedicação é que alcançamos os nossos sonhos.

Mais um sonho se está a realizar e o meu muito obrigada por me terem acompanhado e visto-me crescer ao longo de todo este percurso.

*«What we do for ourselves dies with us. What we do for others and the world, remains and is immortal.»*

Albert Pine

## **Agradecimentos**

Primeiramente gostaria de agradecer ao meu orientador, Professor Doutor Paulo Nogueira Costa, por todo o saber que me transmitiu tanto na elaboração da minha dissertação como ao longo de todo o curso e pela disponibilidade que sempre teve comigo para que eu conseguisse triunfar.

Em segundo lugar, quero agradecer à minha família, que sempre me apoiou desde o início até ao fim do meu percurso escolar, e que sempre se manteve comigo nos melhores e piores momentos.

Por fim, e não menos importante ao meu namorado e amigos, que me apoiaram e acompanharam ao longo desta jornada.

## Resumo

O Adicional ao Imposto sobre Imóveis pretende tributar pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuário ou superficiários de prédios urbanos situados no território português. Este imposto incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios de que o sujeito seja titular, sendo excluídos dessa tributação os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços e outros. Sendo que, só a partir de um determinado patamar é que considera que a pessoa tem capacidade contributiva para o pagamento do imposto.

Para a criação deste imposto, houve a necessidade de se fazer incidir um maior esforço fiscal sobre os cidadãos que revelem índices de riqueza mais elevados, ou seja, só aqui demonstra que este imposto tem como fundamento o princípio da capacidade contributiva pois, na base deste princípio é referido que quem possuir maior capacidade económica para pagar impostos deve pagar mais e quem manifestar menor capacidade económica deverá pagar menos. Este princípio nasce perante uma justiça social, no qual todos aqueles que se deparem nas mesmas condições devem pagar o mesmo montante de impostos, devendo aqueles que se encontrem em distintas condições pagar montantes diferentes de imposto.

**Palavras-chave:** Capacidade, esforço, justiça, progressividade, riqueza.

## **Abstract**

The Additional to the Property Tax intends to tax either singular or collective people that are owners or that are entitled to the use or fruition of urban buildings inside Portuguese territory. This tax focuses on the sum of the tax equity values from buildings that the subject is holder, excluding the buildings that are classified as commercial, industrial or for services and others. Although that, only after a certain level, is a person considered to have the contributory ability to pay the tax.

For the creation of this tax, there was the need to make a greater fiscal effort on the citizens that reveal higher wealth indexes, in other words, this tax is based on the principle of contributory capacity, because, on the basis of this principle, it is said that whoever has greater economic capacity to pay taxes should pay more and therefore whoever shows less economic capacity should pay less. This principle is born before a social justice in which all those who face the same conditions should pay the same amount of taxes, and those who encounter themselves in different ones should pay different amount of taxes.

**Keywords:** Capacity, effort, justice, progressivity, wealth.

## Índice

1.	Introdução .....	1
1.1.	Objeto .....	1
1.2.	Objetivo .....	1
1.3.	Metodologia geral.....	1
1.4.	Estrutura da dissertação .....	2
2.	Princípio da capacidade contributiva .....	3
2.1.	Autonomia do princípio da capacidade contributiva.....	3
2.2.	Desdobramento do princípio da igualdade .....	5
2.2.1.	Tributação justa.....	6
3.	Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis.....	8
3.1.	Génese .....	8
3.2.	Imposto do Selo Sobre os Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial.....	9
3.3.	Fundamentos para a criação do AIMI .....	10
3.3.1.	Fundamentos imediatos .....	10
3.3.2.	Fundamentos históricos, constitucionais e económicos .....	12
3.3.2.1.	Fundamentos históricos.....	13
3.3.2.2.	Fundamentos constitucionais .....	16
3.3.2.3.	Fundamentos económicos .....	19
3.4.	Regime jurídico.....	22
3.4.1.	Incidência .....	22
3.4.1.1.	Incidência subjetiva .....	22
3.4.1.2.	Incidência objetiva.....	22
3.4.2.	Valor tributável.....	22
3.4.2.1.	Regras de determinação do valor tributável.....	22
3.4.2.2.	Sujeitos passivos casados ou em união de facto .....	23
3.4.2.3.	Heranças Indivisas.....	23
3.4.3.	Taxas .....	23
3.4.4.	Liquidação e Pagamento .....	24
3.4.4.1.	Liquidação.....	24
3.4.4.2.	Pagamento .....	24
3.4.5.	Disposições relativas a impostos de rendimento .....	25
3.4.5.1.	Dedução do AIMI à coleta do IRS .....	25
3.4.5.2.	Dedução do AIMI à coleta do IRC .....	25
3.4.6.	Situações especiais.....	26

3.5.	A diferença entre AIMI e IMI.....	26
4.	Um imposto mundial sobre o capital .....	28
4.1.	Uma utopia útil.....	28
4.2.	Um imposto progressivo.....	29
4.3.	O papel principal do imposto sobre o capital.....	30
4.4.	Para que serve um imposto sobre o capital.....	31
4.5.	A tabela ideal do imposto sobre o capital.....	33
5.	Análise de Jurisprudência .....	36
5.1.	Fundos imobiliários .....	36
5.1.1.	Processo 109/2019-T do CAAD.....	36
5.1.1.1.	Identificação das partes e matéria de facto .....	36
5.1.1.2.	Argumentação das partes.....	38
5.1.1.3.	Apreciação do Tribunal Arbitral.....	39
5.1.2.	Decisão do Tribunal Arbitral .....	42
5.1.3.	Análise Crítica.....	42
5.2.	Terrenos para construção.....	42
5.2.1.	Processo n.º 699/2018-T do CAAD.....	42
5.2.1.1.	Identificação das partes e matéria de facto .....	42
5.2.1.2.	Matéria de facto .....	45
5.2.1.3.	Matéria de direito.....	45
5.2.1.4.	Decisão do Tribunal Arbitral .....	49
5.2.2.	Processo n.º 578/2018-T .....	50
5.2.2.1.	Identificação das partes e matéria de facto .....	50
5.2.2.2.	Matéria de facto .....	51
5.2.2.3.	Matéria de direito.....	52
5.2.2.4.	Decisão do Tribunal Arbitral .....	56
5.2.2.5.	Análise Crítica .....	56
6.	Conclusão .....	58
	Referências bibliográficas.....	59
	Jurisprudência.....	60

## **Lista de siglas e abreviaturas**

AIMI- Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMI- Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRS- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIRC- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CRP- Constituição da República Portuguesa

IMI- Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

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

LGT- Lei Geral Tributária

TC- Tribunal Constitucional

TGIS- Tabela Geral do Imposto do Selo

# 1. Introdução

## 1.1. Objeto

O princípio da capacidade contributiva como fundamento da tributação em sede de Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) será o objeto de estudo na presente dissertação.

O AIMI foi criado em 2017 de forma a alcançar maiores receitas fiscais, este imposto destina-se a financiar o orçamento do Estado e não as autarquias, como é o caso do IMI. Dada a necessidade de obtenção de receita, o AIMI fez incidir um maior esforço fiscal sobre os cidadãos que revelam maior índice de riqueza, tendo por base, o princípio da capacidade contributiva.

Essa sobrecarga de exigências sobre o sistema fiscal expôs aos cidadãos a evidencia de que são eles, com os seus impostos, que financiam a atividade das entidades públicas. Num contexto de mudança social acelerada, impulsionada por uma crise de dimensões raras, a percepção, pelos cidadãos, da justiça do sistema fiscal é essencial para a sua recuperação.

## 1.2. Objetivo

O princípio da capacidade contributiva tem como base a capacidade de pagar de cada sujeito passivo, ou seja, quem revelar maior capacidade económica para pagar impostos deve pagar mais e quem manifestar menor capacidade económica deverá pagar menos.

O princípio anteriormente referido está presente no regime jurídico do AIMI, tanto a nível da sua incidência como nas suas exceções, de maneira a salvaguardar prédios essenciais à atividade económica das empresas, como também, nas regras de determinação do valor tributável, onde só a partir de um determinado patamar se paga imposto, assim como, a nível das suas taxas, onde se pode encontrar dois tipos de taxas, relacionadas com diferentes valores acumulados.

Pretende-se demonstrar também que o AIMI e o IMI são diferentes, porque apesar de ambos se tratarem de impostos sobre o património, têm como base princípios distintos.

Por fim, com a análise de jurisprudência deseja-se consolidar tudo o que foi referido antes.

## 1.3. Metodologia geral

A metodologia adotada para a redação da presente dissertação passa pela pesquisa em livros, artigos e jurisprudência, sendo que estes relacionados com Direito Fiscal, mais

precisamente, em relação ao princípio da capacidade contributiva e princípio da igualdade, assim como, relativamente aos impostos sobre o património, mais concretamente ao AIMI e IMI, porém, com maior foco ao AIMI. Após a análise da pesquisa, é realizado um tratamento da informação conseguida.

#### **1.4. Estrutura da dissertação**

O presente trabalho está dividido em quatro grandes capítulos, estes capítulos dividem-se em secções e subsecções.

No primeiro capítulo é abordado o princípio da capacidade contributiva, ou seja, é descrito de onde o mesmo deriva e do que se trata, sendo que para tal, é utilizado distintos autores pois as suas opiniões divergem.

O capítulo seguinte, menciona o AIMI, mais precisamente, é exposto a sua génese e os fundamentos para a sua criação. Neste mesmo capítulo, é ainda, realizada toda uma análise ao seu regime jurídico, como também, é referido as principais diferenças entre este imposto e o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).

O quarto momento desta dissertação, faz referência ao imposto mundial sobre o capital, imposto este idealizado pelo autor Piketty. Este imposto incide sobre todo o capital e possui tabelas progressivas e diferentes consoante a capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Para concluir, no último capítulo, decidi analisar três acórdãos do Tribunal Arbitral, acórdãos estes relacionados com fundos imobiliários e terrenos para construção, pois ambos os temas têm sido polémicos nos últimos anos. No fim de cada acórdão, realizo uma crítica, de forma a dar a minha opinião, ou seja, se concordo ou não com a decisão do Tribunal Arbitral.

## 2. Princípio da capacidade contributiva

### 2.1. Autonomia do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é um dos princípios fundamentais de direito fiscal. Catarino e Guimarães (2012, p.74-75) consideram que o princípio da capacidade contributiva se trata de um princípio autónomo, sendo que para estes autores os princípios autónomos, são aqueles que não provêm nem são corolários lógicos ou consequenciais de outros princípios. É relevante salientar que os princípios autónomos não são princípios obrigatoriamente expressos ou historicamente justificados aí se distinguindo dos outros princípios fundamentais. Existem e subsistem independentemente da sua consagração expressa e são elementos fundamentais na construção de um sistema fiscal que respeite os pilares fundamentais de um Estado de direito.

Os autores, Catarino e Guimarães (2012, p.77), referem que quanto ao princípio da capacidade contributiva importa relembrar que já S. Tomás de Aquino ao examinar a legitimidade do imposto anunciava entre as relações de causa, a *causa materialis*. Esta causa determinava que a escolha dos contribuintes e da medida dos impostos tinha de ser justa. Considera-se medida justa a afetação do encargo dos impostos aos que revelavam capacidade de os pagar. Assim os impostos deviam ser fixados sobre as situações de riqueza e os pagadores deviam ser os titulares dessa riqueza.

A capacidade contributiva declara-se como uma questão de justiça e bom senso. Justiça, pois, implica que paguem impostos os que têm o poder económico para fazer. Bom senso, porque sendo o imposto uma forma de amputação da propriedade deverá ser feita com moderação e sobre as manifestações excedentárias de riqueza e não sobre aquilo que é importante para a sobrevivência ou reprodução da riqueza.

O princípio da capacidade contributiva está previsto em vários ordenamentos, como por exemplo, o italiano (artigo 53º da Constituição italiana), espanhol (artigo 31.1 da Constituição espanhola) e brasileiro (parágrafo 1º do artigo 145º da Constituição brasileira).

Os autores italianos são os que mais defendem e analisam o princípio da capacidade contributiva. A doutrina e a jurisprudência italianas fizeram duas possíveis leituras do princípio da capacidade contributiva. A primeira leitura é feita em benefício do contribuinte entendendo-se o princípio como uma garantia deste e uma impossibilidade do legislador ou da Administração atingir situações que não revelem capacidade contributiva. A segunda leitura possível, liga o artigo 53º ao artigo 2º da Constituição italiana, que define o princípio da solidariedade e faz uma

interpretação essencialmente finalista e programática do dever de contribuição, transformando o preceito na fonte da razão fiscal (Catarino & Guimarães, p. 79).

Em Portugal, o princípio da capacidade contributiva está presente na CRP e encontra assento literal no artigo 4º da Lei Geral Tributária (LGT). Aqui é referido que os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento, da utilização deste e do património.

A capacidade contributiva dialoga também com as normas tributárias da igualdade e da generalidade e com a norma da justiça tributária. E é integrada por ingredientes económicos, em termos de capacidade económica. Sendo importante referir que não se pagará impostos consoante a sua raça, religião, etc. (Catarino & Guimarães, p. 93).

Neste princípio existem duas vertentes, uma negativa e outra positiva. Sendo que a vertente negativa revela que se rejeite a tributação de situações que não revelem capacidade contributiva.

Em relação à sua vertente positiva, a capacidade contributiva designa que todo aquele que dispõe de rendimento, riqueza ou realize despesas deverá pagar impostos, sendo que a CRP aponta no sentido da tributação da matéria coletável. A CRP alude no sentido da tributação da matéria coletável real e apenas desta segundo o artigo 104, nºs 1 e 2 (Catarino & Guimarães, p. 93).

O artigo 5º e seguintes da LGT pretendem adensar os fins da tributação, traduzindo assim num aprofundar da própria noção de capacidade contributiva, tanto no sentido positivo como negativo, de forma a entender quando certas manifestações de riqueza devem ou não ser tributadas (Catarino & Guimarães, p. 93-94).

O artigo 5º da LGT menciona que a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento sendo que respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material (nº2).

Por fim, o artigo 6º retrata as características da tributação e situação familiar. Neste artigo existe a consideração não só da pessoa singular como também do agregado familiar como entidades de referência da tributação.

## 2.2. Desdobramento do princípio da igualdade

Todavia para outros autores, o princípio da capacidade contributiva não se trata de um princípio autónomo, mas sim de um desdobramento do princípio da igualdade. Segundo Sousa Franco (1992, p.187, *apud* Palma, 2001, p.121) “ *O princípio da capacidade contributiva ou das faculdades contributivas pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade e que os seus pagamentos implicam um sacrifício igual para cada um deles, o que tem como consequência que os contribuintes com iguais rendimentos ou faculdades contributivas iguais pagam iguais prestações; e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes prestações , com desutilidade ou perda de utilidade equivalentes*”.

Para Machado e Costa (2018, p.62), o princípio da igualdade aponta para a consideração do critério da capacidade contributiva, sendo que a capacidade contributiva pode ser comprovada através do rendimento, do património e do consumo, e constitui um critério legítimo de diferenciação ao tratamento dos contribuintes.

Quem revelar maior capacidade económica para pagar impostos deve pagar mais e quem manifestar menor capacidade económica deverá pagar menos, sendo que assim pode-se afirmar que a capacidade contributiva funciona como um princípio concretizador do princípio da igualdade, entendido este em sentido material.

Existem dois tipos de igualdade, sendo elas a igualdade horizontal e a igualdade vertical. Nesta diferenciação Machado e Costa (2018, p.62) referem que o princípio da igualdade tributária manifesta uma exigência de tratamento igual, submetendo à igualdade de tratamento contribuintes no mesmo escalão, sendo esta uma igualdade horizontal.

Relativamente à igualdade vertical, o princípio da igualdade traduz-se numa exigência de tratamento diferente, ou seja, postulando a diferenciação de contribuintes colocados em diferentes escalões de rendimento no espectro socioeconómico, isto é, este princípio deve ser assente no sentido material, e não em sentido somente formal.

O princípio da igualdade encontra-se no artigo 13º da CRP e refere que «Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei», sendo que «Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça [...] condição social ou orientação sexual», ou seja, este princípio pressupõe um tratamento desigual dos indivíduos que se apresentem em situações desiguais de maneira a proporcionar uma coincidência de tratamento».

Para Costa (2014, p.1), o princípio da igualdade tributária comporta duas vertentes, sendo elas, a da generalidade e a da uniformidade. A generalidade demonstra que todos estão obrigados

ao pagamento de impostos, já a uniformidade refere que a repartição dos impostos obedece ao mesmo critério para todos. Sendo que o princípio da capacidade contributiva, enquanto “capacidade de gastar” pretende ser a expressão dessa segunda vertente. Traduzindo a ideia ou a conceção segundo a qual a incidência dos impostos deve ter como critério o património ou o rendimento dos contribuintes, segundo o grau de intensidade desses fatores.

### **2.2.1. Tributação justa**

A justiça social acarreta que todos aqueles que se deparem nas mesmas condições devem pagar o mesmo montante de imposto, devendo aqueles que se encontrem em distintas condições pagar montantes diferentes de imposto, de maneira a que a carga tributária incida mais intensamente sobre aqueles que estejam em melhores condições. Para Palma (2001, p.117) os princípios do benefício e da capacidade contributiva nascem perante este aspeto, como regras seculares estruturantes da tributação no contexto dessa delicadíssima tarefa que sempre foi e será a repartição dos impostos, tendo a sua aplicação variado ao longo dos tempos, consoante a realidade económica e social dominante.

Perante o princípio da capacidade contributiva, a capacidade que cada um tem de pagar deverá ser medida, independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar da fruição dos bens e serviços públicos (Palma, 2001, p.119). Ou seja, com este princípio, deverão pagar o mesmo imposto aqueles que apresentam a mesma capacidade de pagar, devendo pagar impostos diferenciados todos aqueles que tenham diferentes capacidades de pagar. De acordo com este princípio, o imposto passa a ser visto, como um dever social.

Seguindo a mesma linha de pensamento, Machado e Costa (2018, p.112) referem que uma tributação apropriada à capacidade contributiva dos cidadãos enquanto contribuintes tem de ser necessariamente uma tributação justa, isto é, quanto maior a capacidade contributiva, entendida enquanto capacidade económica para pagar, tanto mais elevada será a tributação justa, defendendo-se assim a igualdade e a comensurabilidade das utilidades e do sacrifício.

Por isso, requer-se um princípio de sacrifício mínimo, tendo em conta o carácter ablativo da tributação. Por vezes, não é simples a determinação dos recursos económicos que devem ser tidos em conta para conferir a capacidade contributiva, no qual determina que este conceito permaneça bastante controvertido, sendo utilizados critérios tão diversos, como património individual, rendimento disponível, capacidade para o consumo, propensão para o consumo, custo líquido das utilidades, igualdade do sacrifício, poder económico, poder de compra, padrão de vida, nível de bem-estar, capacidades sociais, etc. (Machado & Costa, p.112-113).

Dada esta indeterminação, alguns tem levado a preconizar a tributação do consumo como base do sistema fiscal, por ponderarem que o consumo espelha objetivamente a capacidade contributiva. Mas mesmo quem defende a tributação direta do rendimento tende a reconhecer que este, por si só, não permite aferir da capacidade contributiva, na medida em que esta é função de variáveis como as necessidades sociais, os impulsos filantrópicos ou os encargos pessoais e familiares. A tributação deve atender às circunstâncias pessoais e sociais dos contribuintes (Machado & Costa, p.113).

Por fim, é importante referir que o Estado só sobrevive devido à cobrança de impostos, sendo que este possui instrumentos específicos para a delimitação dos seus tributos sendo um deles o princípio da capacidade contributiva.

### **3. Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis**

#### **3.1. Génese**

O AIMI foi apresentado no seguimento da proposta para o Orçamento de Estado de 2017, pelos partidos de esquerda, pois para estes tratava-se de uma questão de justiça social, fazer com que os grandes proprietários, individuais ou através de sociedades, pagassem impostos de acordo com a riqueza acumulada.

Nessa mesma proposta, referiu-se que a taxa adicional seria aplicada a quem possuísse ativos imobiliários que, somando as avaliações registadas nas Finanças para efeito de IMI, excede-se um determinado patamar.

Para os partidos, a intenção era agravar os impostos a quem fugisse ou escapasse ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) porque não declara rendimentos ou porque apenas regista receitas de rendas e paga taxas liberatórias e não progressivas.

A 28 de novembro de 2016 foi aprovada a versão final do AIMI.

O AIMI foi criado pela Lei do Orçamento de Estado (Lei n.º42/2016, de 28 de dezembro), sendo este imposto mencionado no artigo 219.º dessa mesma lei onde faz referência ao aditamento ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), sendo que integra o respetivo código desde o artigo 134.º-A ao artigo 135.º-K. O AIMI entrou em vigor a partir do dia 1 de janeiro de 2017.

Este imposto pretende tributar a riqueza de forma progressiva, acima de € 600.000, quando os titulares são pessoas singulares, e toda a riqueza das pessoas coletivas, independentemente do valor e a uma taxa proporcional (Pires, 2018, p.7).

Pires (2018, p.7) menciona ainda que o AIMI se trata de um tributo pessoal sobre a riqueza, mas este de âmbito parcelar, pois incide apenas sobre o valor patrimonial tributário de prédios urbanos e, de entre estes, somente sobre alguns (com afetação a habitação e terrenos para construção).

Para que o AIMI fosse um imposto geral sobre a riqueza deveria abarcar o valor de todos os bens imóveis, mas também móveis dos sujeitos passivos. Na verdade, a riqueza abrange um vasto conjunto de suportes em que se materializa, e não apenas a riqueza imobiliária.

O AIMI é na verdade o primeiro imposto pessoal sobre a riqueza no sistema tributário português (Pires, p.8).

### **3.2. Imposto do Selo Sobre os Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial**

Todavia para a existência do AIMI foi necessário revogar o Imposto do Selo Sobre os Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial (ISPUEVP).

Segundo Pires (2018, p.91) o ISPUEVP foi revogado pelo artigo 210º da Lei nº42/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017, como consequência da instituição do AIMI.

Considero oportuno compreender um pouco mais sobre o ISPUEVP, e de que forma este é distinto do AIMI.

O ISPUEVP foi criado pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro. No qual Pires (2018, p.91) afirma que este imposto visou estabelecer medidas de forma a aumentar as receitas fiscais no contexto do programa de resgate financeiro iniciado em 2011. A criação do imposto surgiu mediante o aditamento da verba nº 28 à Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).

Este imposto incidia somente sobre os prédios urbanos com afetação à habitação e os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, fosse para habitação que, em ambos os casos, tivesse, um valor patrimonial tributário superior a 1 milhão de euros.

Não eram sujeitos ao imposto os prédios rústicos, os prédios urbanos que não fossem construções afetas à habitação nem terrenos para construção com edificação aprovado ou prevista para habitação e por fim os prédios urbanos com afetação à habitação ou terrenos para construção com edificação aprovada ou prevista para habitação de valor inferior a 1 milhão de euros (Pires, p.92).

Caso os sujeitos passivos fossem pessoas coletivas com domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada pela portaria do Ministro das Finanças, eram tributados de forma agravada, sendo a sua taxa de 7,5%. Estavam sujeitos a este regime excecional e gravoso, todos os prédios urbanos, independente da sua afetação, quando o seu valor patrimonial tributário fosse superior a 1 milhão de euros (Pires, p.92).

Segundo Pires (2018, p.92-93) a maior diferença entre o AIMI e o ISPUEVP é que este último incidia individualmente sobre cada prédio, sem a existência de acumulação de valores em função dos sujeitos passivos, sendo que aqui apenas importava o valor de cada prédio em si e se este ultrapassava o valor de 1 milhão de euros. Sendo por esta razão o ISPUEVP é um imposto real e não um tributo pessoal, como é o caso do AIMI.

Quanto aos prédios em regime de propriedade horizontal, o CIMI considera cada fração autónoma como um só prédio, pelo que o imposto só incidia sobre aquelas que tivessem um valor patrimonial tributário superior a 1 milhão de euros.

Todavia, nos casos de prédios não instituídos nesse regime, mas que tivessem partes suscetíveis de utilização independente, a jurisprudência julgava, de forma unânime, que o imposto incidiria apenas sobre aquelas partes com valor patrimonial superior a esse limite. Nestes prédios, cada uma destas partes possui na matriz predial um valor patrimonial próprio, apesar de não serem frações autónomas.

O ISPUEVP era determinado e pago nos mesmos termos que o IMI, sendo este sim um adicional ao IMI. Este imposto aproveitava as normas de sujeição e de determinação do valor tributável bem como de liquidação e de pagamento, podendo, este pagamento, ser efetuado em prestações, para valores superiores a 250 euros, nos mesmos termos do IMI.

O facto gerador da obrigação do ISPUEVP ocorria a 31 de dezembro de cada ano, pelo que, Pires afirma (2018, p.92) que nesse mesmo dia, coincidiriam a produção do facto gerador e a revogação do tributo.

Tendo sido o imposto revogado nesse dia, já não se produziu o facto gerador da obrigação do imposto. Caso a revogação não tivesse acontecido, os sujeitos passivos possivelmente teriam que pagar os dois tributos em 2017, pois o facto gerador da obrigação do AIMI produziu-se no dia 1 de janeiro, ou seja, no dia seguinte àquele em que se produziria o facto gerador do Imposto de Selo.

### **3.3. Fundamentos para a criação do AIMI**

#### **3.3.1. Fundamentos imediatos**

Relativamente aos fundamentos para a criação do AIMI, Pires (2018, p.8) refere que os fundamentos imediatos da criação do AIMI são, essencialmente, dois e coincidem na prática, com aqueles que estiveram na base do ISPUEVP.

O primeiro fundamento é de natureza financeira, isto é, para Pires (2018, p.9) a razão inicial da criação de qualquer tributo é sempre uma razão financeira, especificamente o aumento das receitas fiscais, e também assim acontece com o AIMI. O AIMI nasce no contexto de crise económica das finanças públicas portuguesas, e a sua origem assenta diretamente no programa de resgate financeiro a que o país foi submetido após 2011.

Apesar de o AIMI ter sido criado pela Lei do Orçamento de Estado para 2017, ele vem suceder ao ISPUEVP, como visto anteriormente, sendo este sim criado no âmbito do programa de resgate.

Aqui importa salientar que as receitas geradas pelo AIMI ficam consignadas ao financiamento da Segurança Social.

Já o segundo fundamento tem natureza axiológica, ou seja, Pires (2018, p.10-11) afirma que existe a necessidade de se fazer incidir um maior esforço fiscal sobre os cidadãos que revelam índices de riqueza mais elevados. Num contexto de crise, em que o Estado exige a todos os cidadãos mais impostos e sacrifícios, revela-se, a preocupação de justiça, de igualdade vertical e de progressividade do sistema fiscal.

Dada a sucessão de crises no qual nasce o AIMI, veio revelar, mais do que nunca, o papel essencial dos sistemas fiscais nos programas de resposta à crise, em especial atenção nos países do Euro.

Visto que estes países perderam a soberania monetária e cambial, e não dispondo já de política aduaneira, resta-lhes a política fiscal, como o primordial instrumento macroeconómico de governação financeira. Como consequência disso, os sistemas fiscais passaram a ser chamados a desempenhar funções e a prosseguir finalidades novas, impondo que se transformem em sucedâneos das políticas monetária e cambial.

O sistema fiscal expõe aos cidadãos a evidência de que são eles, com os seus impostos, que financiam a atividade das entidades públicas de cada país, revelou também, de maneira mais ostensiva, que atualmente são sempre os cidadãos que pagam as crises, com os seus impostos (Pires, p.11). Os especialistas já possuíam conhecimento desta realidade, visto que tanto a desvalorização cambial como a política monetária, que eram anteriormente usadas, geravam inflação e, por via dela e da perda de poder de compra dos salários, eram também os cidadãos que pagavam o esforço da recuperação. Todavia, essa dispersão pelos impostos e pela inflação mitigava a perceção acerca de quem afinal tudo paga, que agora se torna mais clara e evidente.

Resultando assim, num sistema fiscal mais hostil e numa maior carga fiscal suportada pelos cidadãos, que atingiu níveis de intrusão financeira até agora inimagináveis. Aumentando aqui o grau de exigência e também de resistência dos cidadãos ao sistema, e em níveis tão elevados, a aceitação do sistema pelos cidadãos, que é essencial à sua eficácia, só é possível quando se aumenta a perceção de justiça e equidade.

Para Pires (2018, p.11) esta função do sistema fiscal, do domínio dos valores e da justiça, ganha especial importância nas sociedades atuais e atua como instrumento fundamental na aceitação e de integração social, afinal, de paz social.

Tendo em conta uma crise de dimensões raras e levando assim a uma mudança social acelerada, é fundamental para a recuperação do sistema fiscal, a percepção de justiça pelos cidadãos.

Reforçando a ideia anterior Rawls afirma (1971, p.7, *apud* Pires, 2018, p.11) que

a recetividade e a aceitação das mudanças sociais pelos cidadãos dependem principalmente da percepção dos efeitos que elas produzirão nos seus níveis de bem-estar individual. E como se trata de uma análise individualizada, ela é potencialmente conflituante entre cidadãos. Por essa razão, a sua aceitação depende de vários fatores, mas fundamentalmente da aceitabilidade dos níveis das desigualdades sociais. E estas só serão aceites pelos cidadãos nos casos em que eles tenham consciência de que uma maior igualdade redundaria num prejuízo maior para os mais desfavorecidos.

Para comentar o referido por Rawls, Pires (2018, p.12) constata que uma das respostas a essa exigência é o crescimento do peso e da importância dos impostos pessoais e da progressividade da tributação, isto é, o crescimento da carga fiscal só é possível se os cidadãos tiverem compreensão da sua justiça e de que esse crescimento é imprescindível e não prejudica a equidade. Nascendo neste contexto a ideia de um imposto que imponha aos cidadãos com maiores recursos um maior esforço para que o país consiga fazer frente à crise económica e recuperar económica e financeiramente.

Para concluir o segundo fundamento é mencionada a ideia de Schumpeter (1918, p.59, *apud* Pires, 2018, p.12) acerca da relevância dos valores da justiça social do sistema, sendo esta uma das mais relevantes finalidades que o AIMI ambiciona prosseguir. Esta intenção pretende alcançar-se com uma tributação mais intensa daqueles que dispõem de maiores índices de riqueza, e será a filosofia subjacente à criação tanto do ISPUEVP como do AIMI.

### **3.3.2. Fundamentos históricos, constitucionais e económicos**

A criação do AIMI baseou-se em fundamentos imediatos, todavia para a criação de impostos pessoais sobre o património foram necessários outros fundamentos como, por exemplo, fundamentos históricos, constitucionais e económicos. Sendo que estes fundamentos sustentam também a criação do AIMI por este se tratar de um tributo pessoal ao património.

### ***3.3.2.1. Fundamentos históricos***

Respeitante aos fundamentos históricos Pires (2018, p.13) afirma que, os impostos sobre o património global dos contribuintes, ou sobre a riqueza, ou ainda impostos sobre o capital eram generalizados nas jurisprudências fiscais a nível internacional, nos anos seguintes à segunda Guerra Mundial.

Sobre este tema, Pires considera que existem dois Relatórios que merecem a nossa atenção, sendo eles, o Relatório Shoup e o Relatório Carter. Relativamente ao Relatório Shoup, Pires (2018, p. 13) refere que este tinha como objeto a instituição de um sistema fiscal após o fim da segunda Grande Guerra, e que viria a estar na base da reforma fiscal japonesa de 1950.

O relatório trata o primeiro estudo que estrutura as razões económicas da instituição de um imposto anual e geral sobre o património pessoal.

Segundo Pires (2018, p.13), as razões económicas são quatro, sendo elas o efeito complementar e de reforço da progressividade da tributação do rendimento, aumentando a sua eficácia. Em segundo lugar, a correção da tendência para a concentração da riqueza num escasso número de cidadãos, impulsionando a sua redistribuição, seguidamente a promoção da rentabilidade da riqueza, mediante a criação de um imposto que conseguisse impelir os titulares do capital a tornarem-no produtivo e a desincentivar o seu abandono ou a manutenção em estado improdutivo. E finalmente, o efeito de controlo da detenção e da transmissão da riqueza, que é principal ao controlo do cumprimento das obrigações fiscais nos restantes impostos, nomeadamente nos que incidem sobre o rendimento.

Relativamente ao Relatório Carter, é relevante mencionar que este foi publicado em 1962 e foi através dele que se fundamentaria a reforma fiscal do Canadá, de 1972. Pires (2018, p.14) relembra a influência fundamental que o Relatório teve na conformação das reformas fiscais dos países ocidentais das décadas seguintes, é importante referir que este Relatório efetua uma reflexão acerca da legitimidade e oportunidade da criação dos impostos pessoais sobre o capital, chamando a atenção para o seu efeito eventualmente nocivo na poupança das famílias.

Pires (2018, p.14) conta que em termos de equidade defende-se que se deve tributar do mesmo molde o consumo e a poupança, mantendo em plano de igualdade dois cidadãos que em determinado ano ganham o mesmo rendimento.

Dando o exemplo de dois cidadãos, no qual, o primeiro gasta todo o seu rendimento e o segundo poupa, por exemplo, 30%, torna-se possível verificar que não existindo um imposto sobre o capital ou a poupança, o primeiro seria tributado de uma forma mais agravada que o

segundo, ou seja, o primeiro pagará além do imposto sobre o rendimento, o imposto sobre o consumo pelas despesas que efetua. Porém, relativamente aos 30% do rendimento que o segundo poupa, pagará apenas o imposto sobre o rendimento, no caso de não existir um imposto sobre a riqueza. Consegue-se entender que ambos teriam uma capacidade contributiva igual, pelo que para que o sistema fiscal fosse equitativo para dois, deveria a poupança ser tributada com um imposto sobre o património equivalente ao imposto sobre o consumo.

O Relatório lança mais dois fundamentos deste imposto. Para Pires (2018, p.14) temos por um lado o reforço do efeito redistributivo e da progressividade do sistema de tributação do rendimento e por outro lado, o incentivo que produz aos proprietários, de rentabilizarem a sua riqueza e de a colocar a gerar rendimento, como fator produtivo que é.

Conseguimos comprovar que o Relatório identifica a capacidade contributiva autónoma proporcionada pelo património detido aos respetivos proprietários, pelo gozo dos bens que a sua detenção proporciona, possibilitando, ao proprietário, economizar o custo associado à utilização de bens alheios, como acontece nos casos em que este usa um imóvel para sua habitação, poupando nos custos associados ao arrendamento.

Apesar de reconhecer a razoabilidade e os fundamentos económicos e jurídicos de um imposto sobre o património pessoal, Pires (2018, p.15) refere que o Relatório de Carter não recomenda a criação de um imposto geral sobre o capital pessoal, com o fundamento de que a poupança deve ser incentivada pelo legislador e a criação de um imposto deste tipo poderia ter o efeito inverso.

Pires (2018, p.15-16) menciona que a Europa começou a adotar estes impostos de forma generalizada, começando pelos países nórdicos, nos anos seguintes à segunda guerra mundial. Em Espanha, num contexto de transição para a democracia, foi implementado um conjunto de medidas urgentes em 1977, das quais fazia parte um imposto pessoal e progressivo sobre a riqueza. Por outro lado, em França, foi criado um imposto de solidariedade sobre grandes fortunas em 1982, cuja receita final seria destinada a financiar o rendimento mínimo de inserção, tendo sido revogado em 1987 pelo governo liderado pelo primeiro-ministro Jacques Chirac. No entanto, este imposto, voltaria a sofrer novo volte-face quando foi restabelecido em 1989. Nos dias que correm, trata-se de um imposto progressivo, aplicável a patrimónios de valor superior a 1,3 milhões de euros.

Concretamente ao nosso país, Pires (2018, p.16) refere que chegou a ser proposto a criação de um imposto deste tipo pela Comissão de Reforma dos Impostos sobre o Património, mas o projeto não teve sequência, pelo que até hoje nunca existiu no nosso país um imposto

geral e pessoal sobre o património. Contudo, a natureza parcial da tributação do património, delimitada principalmente ao património imobiliário, viria a ser adotada através da reforma da tributação do património de 2003.

Em 1995, um pouco por toda a Europa, existiu uma acelerada decadência da tributação geral e pessoal sobre a riqueza devido à crescente integração económica internacional, em especial após o primeiro choque petrolífero, os acordos GATT e a criação da Organização Mundial do Comércio (Pires, 2018, p.16).

Tendo em conta o anteriormente referido e conjugado à expansão das tecnologias eletrónicas e das chamadas “redes sociais”, bem como da liberalização da circulação de capitais, Pires (2018, p.16) considera que foram desenvolvidas condições para que a localização da riqueza pudesse ser facilmente mudada e utilizada pelos agentes económicos como instrumento de elisão fiscal.

Devido ao aumento da integração económica internacional e da globalização, aumentou a concorrência, entre os países, com o objetivo de atrair riquezas e promover o crescimento económico interno. Devido a essa mesma globalização, Pires (2018, p.17) considera que começou a ser generalizada a criação de condições fiscais favoráveis específicas a cada jurisdição nacional, com o propósito na atração de riqueza, tendo sido, provavelmente, a razão principal para a progressiva, e conseqüentemente também generalizada, extinção dos impostos pessoais e gerais sobre a riqueza. O fenómeno de nome “votar com os pés”, que tinha por base que os cidadãos podiam emigrar, eles próprios ou as suas riquezas, para outros países com regimes de tributação mais favoráveis, surgiu, principalmente, também devido às facilidades criadas pela globalização referida anteriormente.

Porém, para Pires (2018, p.18), existiu o renascimento da ideia dos impostos pessoais sobre o património, pois ao contrário da tendência que se vinha a verificar da eliminação dos impostos pessoais e gerais sobre o património, que chegou ao ponto de se poder associar a um fenómeno de redução do peso dos impostos sobre os lucros das empresas, têm-se observado, principalmente desde a emergência da chamada crise do *sub-prime*, de 2007, e das crises das dívidas soberanas de 2010, correntes opostas, correntes estas que têm vindo a defender o retorno destes tipos de impostos.

O contexto específico desta crise, fez ressurgir o conceito de tributar os patrimónios de maior valor, não só como meio de aumentar as receitas fiscais dos estados diminuindo, assim, os *ratios* do défice e das dívidas, mas também para sobrecarregar a carga fiscal dos que mais possuem, favorecendo aqueles cuja capacidade contributiva é mais frágil.

Segundo Pires (2018, p.19), importa destacar a declaração proferida por Warren Buffet em 2007, no seguimento da crise, no qual insurgia contra o sistema fiscal dos Estados Unidos da América que, segundo ele, possibilitava que os muito ricos pagassem impostos a uma taxa média mais baixa do que as classes de mais baixos rendimentos e riqueza. Defendia também que ele próprio e os americanos considerados privilegiados deviam fazer um maior esforço para auxiliar os americanos mais necessitados.

Esta declaração esteve na base de um extenso debate científico e ideológico acerca da exigência de corrigir a tendência para o agravamento das desigualdades no acesso à riqueza. Para Pires (2018, p.19) a obra de Thomás Piketty, intitulada “ O Capital do Século XXI ”, foi preponderante para esse debate, onde expressa, com fundamento em dados estatísticos abrangendo longos períodos temporais, que a progressiva concentração de riqueza levou, no passado, a situações de tumultos sociais, crises e guerras, sendo que, em sentido contrário, a diminuição dessa tendência corresponderá a períodos de maior crescimento e paz social.

Baseando-se numa análise, mais virada para a vertente histórica, Pires (2018, p.20) conta que Piketty sugere uma estratégia macroeconómica de combate às crescentes discrepâncias relativamente ao acesso à riqueza e ao bem-estar, defendendo como medida de maior impacto nesse domínio a criação de um imposto específico sobre riqueza, com o objetivo de corrigir a propensão que existe para a concentração e de aumentar a capacidade redistributiva dos estados. Possivelmente, será este um dos fundamentos para a adoção do AIMI em Portugal.

A obra de Piketty e o respetivo imposto que este se refere será analisado com maior pormenor mais à frente na presente dissertação.

### ***3.3.2.2. Fundamentos constitucionais***

A criação deste tipo de impostos tem fundamento constitucional, dado que a riqueza é, a par do rendimento, instituída pela nossa Constituição, como índice de capacidade contributiva nos termos do nº1 do artigo 103º da CRP (Pires, p.21).

Segundo Pires (2018, p. 21), o legislador constitucional, nesta norma, considera que existe uma relevância autónoma relativamente à riqueza como índice de capacidade contributiva, independentemente do rendimento. Todavia, há-de se ter em atenção, que da riqueza não origina propriamente a capacidade direta de pagamento dos impostos que sobre ela incidem. Na realidade, os impostos são constantemente pagos em dinheiro no nosso sistema e da simples detenção de riqueza não provém diretamente a liquidez para financiar esse pagamento.

Contudo, o legislador considera que a mera detenção de riqueza é indicadora suficiente de capacidade contributiva. Conforme Pires (2018, p.21) essa autonomização é expressa mediante a especificação de uma finalidade própria para os impostos sobre o património que, segundo o nº3 do artigo 104º da CRP é a de «contribuir para a igualdade entre os cidadãos».

A CRP determina uma finalidade distinta relativamente ao sistema de tributação do património, esta finalidade está associada à igualdade, sendo assim autónoma da finalidade geral de todo o sistema fiscal.

O nº1 do artigo 103º da CRP refere que a finalidade geral do sistema é a da «repartição justa dos rendimentos e da riqueza», para além da função financeira da «satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas».

Com isto, importa mencionar a diferença entre os fins que a CRP consagra ao sistema fiscal em geral em contrapartida do sistema de tributação patrimonial. No sistema fiscal em geral para além da sua função financeira existe a preocupação relativamente à promoção de uma justa distribuição dos rendimentos e da riqueza, enquanto nos impostos sobre o património a função é a de contribuir para a igualdade entre todos os cidadãos, ou seja, relativamente ao sistema fiscal, no seu todo, é o valor de justiça que predomina, todavia, no sistema de tributação do património tem por base o valor de igualdade.

Relativamente à finalidade do sistema fiscal no seu todo, Pires (2018, p.22) refere que a versão original da CRP de 1976 determinava que a promoção da igualdade na repartição do rendimento e da riqueza era a função principal do sistema, sendo que esse valor de igualdade estava na linha com o mesmo que agora a CRP assinala ao sistema tributação do património. A revisão constitucional de 1982 modificou o nº1 do então artigo 106º, que especificava que o sistema fiscal tinha como objetivo a «repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos» para «uma repartição justa do rendimento e da riqueza», alterando-se assim o igualitarismo pela justiça.

Sendo que a nova redação do preceito constitucional mostra a função redistributiva do sistema fiscal e a ideia de que essa função é realizada, tendo em conta, um acesso mais justo dos cidadãos à riqueza e ao rendimento.

O sistema de tributação do património encontra assento literal no princípio da igualdade, sendo que o atual nº3 do artigo 104º da CRP designa que o sistema de tributação do património tem por finalidade «contribuir para a igualdade entre os cidadãos», ou seja, Pires (2018, p.23) refere que a alteração da função do sistema fiscal em geral, ocorrida na revisão de 1982, excluindo a finalidade igualitária e substituindo-a pela finalidade de promoção de maior justiça

no acesso à riqueza e ao rendimento, não foi ajustada na norma constitucional que adequa a finalidade do património, isto é, o legislador constitucional conservou o objetivo igualitário neste segmento do sistema fiscal, mas atualmente sujeitado ao princípio da justiça redistributiva.

No princípio, a finalidade da igualdade entre os cidadãos, não era associada aos impostos sobre o património, pois, na sua versão inicial, a CRP de 1976 não determinava a existência de impostos gerais sobre a riqueza, nem um sistema de tributação da riqueza.

Para Pires (2018, p.24) o nº3 do artigo 107º da CRP de 1976 reportava-se apenas ao imposto sobre sucessões e doações, parecendo o legislador constitucional pressupor que a tributação da riqueza se faria somente através de um imposto deste tipo e não de um sistema de tributação do património. Este artigo refere que «O imposto sobre as sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos, e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho», ou seja, na constituição original a igualdade entre os cidadãos seria feita através de um imposto deste tipo, sendo a sua finalidade fundamentada pela necessidade de se tratar de um imposto progressivo. A promoção da igualdade seria então feita consoante um imposto que incidia sobre o enriquecimento líquido que os herdeiros ou donatários recebiam como beneficiários das transmissões gratuitas.

Na sua versão original, a CRP não previa a tributação específica da riqueza estática, isto é, da mera detenção da propriedade ou posse, mas sim do enriquecimento líquido e gratuito produzido pelas transmissões por morte ou doação.

A revisão constitucional de 1997, permitiu a substituição da referência ao imposto sobre sucessões e doações pela referência à tributação do património, estabelecendo, o legislador constitucional, a previsão da existência de um sistema de tributação do património e não de um imposto sobre as sucessões e doações (Pires, p.24-25).

Acabou-se assim por modificar o objeto da norma, mas não a função que ela estabelece. A aplicação do princípio da promoção da igualdade tem uma importância diferente quando o instrumento para a sua promoção é um imposto que recai sobre o enriquecimento líquido, no decurso das transmissões gratuitas, e quando se projeta essa promoção com a tributação estática do património.

Uma das maiores diferenças entre o Imposto Sobre as Sucessões e Doações e a tributação estática da detenção do património, é o seu momento de tributação. A tributação em sede do Imposto Sobre as Sucessões e Doações apenas acontecia num único momento do tempo, ou seja, quando o sujeito passivo estava a adquirir um ganho líquido que lhe concedia uma capacidade de pagamento específica e adicional.

Todavia, a tributação estática da detenção do património ocorre de forma anual e repetida, sendo que em termos financeiros equivale a uma diminuição do valor da riqueza detida pelo sujeito passivo.

Relativamente às sucessões e doações o beneficiário distribui com a comunidade, por via fiscal, uma parte do seu enriquecimento adicional, porém, nos casos de tributação estática não há qualquer ganho adicional de capacidade contributiva como pressuposto da tributação (Pires, p.25).

O Imposto Sobre as Sucessões e Doações recaía sobre uma capacidade contributiva nova e adicional, obtida pelo beneficiário, e o pagamento de um imposto desse tipo não prejudicava o seu património estático.

Com a alteração do objeto da norma, de um imposto sucessório para uma referência geral à tributação do património, pretendeu o legislador constitucional incluir na sua previsão os restantes impostos sobre o património existentes à data, sendo eles, a Sisa e a Contribuição Autárquica, porém, como refere Pires (2018, p.26), esta alteração não será alheia a reforma da tributação do património, já então em fase adiantada de estudo, por vários governos, e que viria a ocorrer em 2003.

### ***3.3.2.3. Fundamentos económicos***

A sustentação económica dos designados impostos pessoais sobre o património não é consensual. A riqueza é um fator de produção que é suscetível de gerar rendimentos, mas essa geração não lhe é conatural (Pires, p.29).

Por essa mesma razão, a tributação do património independente do rendimento, resultará de um dos dois seguintes efeitos possíveis: caso o capital produza rendimento, a ocorrência do imposto resulta num agravamento da tributação do rendimento, visto que a totalidade desse imposto será pago pela liquidez produzida por esse mesmo rendimento; ou no caso de o imposto sobre o património ocorrer sobre o valor do capital que não proporcionou rendimento, então o imposto pago será correspondente a uma apropriação, por parte do Estado, de uma percentagem do valor da propriedade.

Existem diferentes tipos de doutrinas, ou seja, doutrinas contrárias e doutrinas favoráveis ao imposto pessoal sobre a riqueza, sendo que relativamente às doutrinas contrárias Pires (2018, p.29) conta que os críticos alegam que a detenção de riqueza não oferece liquidez imediata, pelo que os impostos sobre o património são sempre, na sua natureza, confiscatórios, visto que

através deles o Estado se apropria de uma parte dela, ou seja, com a existência de um imposto com uma taxa de 1% sobre o valor de mercado de um imóvel equivalerá a que, ao fim de 100 anos o Estado se possa apoderar de um valor igual ao valor total da propriedade.

Com isto, concluímos que o Estado virá a apropriar-se da totalidade da riqueza nacional correspondente em bens imóveis, uma vez em cada 100 anos.

Os opositores a este tipo de impostos julgam ainda, o caráter indiferente que estes têm em relação à capacidade real de os proprietários pagarem os impostos, em particular quando os bens a que eles são sujeitos não manifestam liquidez nem rendimentos, assumindo que a capacidade contributiva se trata da capacidade de pagar impostos, porém esta é uma capacidade financeira, ou de liquidez. Podemos observar, no entanto, que se trata de uma visão um pouco retrógrada, dado que a capacidade contributiva não se avalia apenas pela disponibilidade de um certo sujeito passivo pagar ou não impostos, mas através da capacidade de suportar, com os seus próprios rendimentos e riqueza, o custo desse pagamento. Por fim, ponderam que o sistema fiscal deveria tributar somente o rendimento, visto que este modelo de tributação seria capaz de garantir o princípio da igualdade e da justiça, mesmo apesar de ser necessária a aplicação de taxas progressivas de tributação para realizar esse desejo.

Em relação às doutrinas favoráveis, Pires (2018, p.31) refere que aqueles que defendem a aplicação dos impostos pessoais e gerais sobre a riqueza sustentam a sua opinião na capacidade contributiva autónoma que a riqueza confere, de forma direta ou indireta, aos seus titulares.

Nas doutrinas favoráveis, será utilizada a lição de Shoup de forma a analisar os respetivos argumentos.

Primeiramente, encontramos a função de reforço da progressividade, sendo este, o fundamento com maior aplicação na defesa da existência dos impostos gerais e pessoais sobre o património. A nível da nossa CRP conseguimos perceber que esta função também está presente, pois a CRP propõe uma mais justa distribuição da riqueza.

As doutrinas favoráveis ao imposto pessoal sobre a riqueza, têm como objetivo o combate à tendência do sistema capitalista para a concentração da riqueza, pois essa concentração pode provocar efeitos negativos na integração social.

Shoup e Kaldor sustentam que este é principal argumento para o uso deste imposto, impulsionando assim um efeito redistributivo da riqueza, mediante a apropriação do Estado, de uma porção dessa riqueza dos cidadãos que demonstrem maiores índices de capacidade contributiva.

Este imposto, ao produzir um aumento da progressividade e ao originar receitas fiscais, irá levar a uma diminuição das taxas aplicadas aos rendimentos mais baixos, com o objetivo de atenuar a carga fiscal dos respetivos cidadãos, aumentando assim a justiça social.

Conforme refere Pires (2018, p.33), a progressividade é defendida como um requisito do princípio da igualdade em sentido vertical, de maneira a que se faça recair sobre aqueles que possuem maiores índices de rendimento e de riqueza, uma maior carga fiscal, aumentando assim os meios financeiros do Estado, designadamente para o exercício das suas funções sociais.

O segundo grande argumento a favor dos impostos pessoais sobre a riqueza é o da afetação de recursos. O crescimento económico deve-se, em muito, à rentabilização no processo produtivo, cujos fatores são a riqueza e o capital. O Estado tem como função criar condições contextuais de forma a impulsionar esse crescimento, com incentivos para a utilização produtiva dos recursos e através de penalizações para o seu abandono, desperdício ou improdutividade.

Segundo Pires (2018, p.34), um imposto incidente sobre o capital impele tendencialmente o respetivo titular a rentabilizar o património, tornando-o ou mantendo-o produtivo para com isso, pelo menos, financiar o pagamento do imposto. Desta maneira, o imposto é reconhecido como um instrumento de crescimento económico, visto que, onera o abandono produtivo e o desperdício dos recursos.

Porém, nos exemplos em que os bens já estão dedicados a funções produtivas, o aparecimento de um imposto deste género seria passível de estimular o respetivo titular a aumentar a sua eficácia produtiva, aumentando, assim também, a sua produtividade total, como forma de suportar, com o mínimo de perdas possível, o pagamento do imposto.

Tendo em conta a lição de Shoup, conseguimos entender que o imposto pessoal sobre o património é um fator preponderante no controlo e na promoção da eficácia no funcionamento dos demais impostos dos sistemas fiscais, estando aqui presente a função de promoção da eficácia geral do sistema fiscal.

Este imposto permite ao Estado ter o controlo das transmissões dos bens que constituem o património dos respetivos titulares, justificando assim a existência do imposto mesmo nos casos em que a sua taxa fosse nula e o valor a pagar fosse zero. Segundo Pires (2018, p.34-35), esse controlo é muito importante para vários efeitos, particularmente o conhecimento das transmissões realizadas e dos correspondentes ganhos sujeitos aos impostos sobre o rendimento e o consumo, bem como as variações patrimoniais na esfera jurídica dos respetivos titulares. Sendo que assim, seria possível saber constantemente o valor de mercado dos bens e manter atualizado o devido cadastro.

Com isto, dá-nos a entender, os impostos sobre o património em geral e em específico o imposto pessoal sobre o património, possui um efeito regulador sobre todo o sistema fiscal, com base nos valores dos bens sobre que incidem e da sua capacidade de controlo dos factos tributários a que se destinam os restantes impostos.

### **3.4. Regime jurídico**

O regime do AIMI encontra-se desde o artigo 135º-A ao 135º-H do capítulo XV no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

#### **3.4.1. Incidência**

##### ***3.4.1.1. Incidência subjetiva***

Como estabelece o artigo 135º-A, nº 1 do CIMI, são sujeitos passivos do AIMI as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietárias, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.

Para efeitos do nº1, o nº2 refere que são equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal.

Segundo o nº4 do artigo 135º-A do CIMI, não são sujeitos passivos do AIMI as empresas municipais.

##### ***3.4.1.2. Incidência objetiva***

Conforme refere o artigo 135º-B do CIMI, este imposto incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito seja titular, sendo excluídos do AIMI os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do nº1 do artigo 6º do CIMI.

#### **3.4.2. Valor tributável**

##### ***3.4.2.1. Regras de determinação do valor tributável***

As regras de determinação do valor tributável estão presentes no artigo 135º-C do CIMI, sendo que o seu valor tributável corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o AIMI, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo.

Ao valor tributável são deduzidos € 600 000 quando o sujeito passivo se trata de uma pessoa singular ou de uma herança indivisa (nº2 do artigo 135º-C do CIMI), não sendo contabilizados para a soma referida o valor dos prédios que no ano anterior tenham estado isentos ou não sujeitos a tributação de IMI segundo o nº3 do artigo 135º-C do CIMI.

#### ***3.4.2.2. Sujeitos passivos casados ou em união de facto***

Como estabelece o artigo 135º-D do CIMI, os sujeitos passivos casados ou em união de facto, podem optar pela tributação conjunta deste adicional, somando-se os valores patrimoniais tributários dos prédios na sua titularidade e multiplicando-se por dois o valor da dedução previsto no nº2 do artigo 135º-C do CIMI.

Os sujeitos passivos casados sobre o regime de comunhão de bens que não exerçam a opção anteriormente referida podem identificar, através de declaração conjunta, a titularidade dos prédios, indicando aqueles que são bens próprios de cada um deles e os que são bens comuns do casal (nº2 do artigo 135º-D do CIMI).

#### ***3.4.2.3. Heranças Indivisas***

As heranças indivisas são mencionadas no artigo 135º- E do CIMI, sendo exposto que a equiparação da herança a pessoa coletiva nos termos do nº2 do artigo 135-A do CIMI pode ser afastada se cumulativamente a herança, através do cabeça de casal, apresentar uma declaração identificando todos os herdeiros e as suas quotas e após a apresentação da declaração, todos os herdeiros na mesma identificados confirmarem as respetivas quotas, através de declaração apresentada por cada um deles (nº1 do artigo 135º-E do CIMI).

Sendo afastada a equiparação da herança indivisa a pessoa coletiva, a quota-parte de cada herdeiro sobre o valor do prédio ou dos prédios que integram a herança indivisa acresce à soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios que constam da matriz na titularidade desse herdeiro, para efeitos de determinação do valor tributável previsto no artigo 135º-C (nº4 do artigo 135º-E do CIMI).

#### **3.4.3. Taxas**

As taxas do AIMI estão previstas no artigo 135º-F do CIMI onde consta a existência de dois tipos de taxas: taxas normais e taxas agravadas.

As taxas normais estão refletidas em 0,4% para pessoas coletivas, sobre o valor tributável correspondente a todo o valor patrimonial tributário agregado como também sobre o valor tributável correspondente a todo o valor patrimonial tributário dos prédios inscritos nas

matrizes prediais sem número de identificação fiscal. Referente às pessoas singulares e heranças indivisas, esta é de 0,7% sobre a parte do valor tributário que exceda os € 600.000.

Quanto às taxas agravadas, estas são de 1% para as pessoas singulares e heranças indivisas, sobre o intervalo de € 1.000.000 e € 2.000.000, e de 1,5% quando é ultrapassado os € 2.000.000. Para as pessoas coletivas a taxa é de 0,7%, aplicável ao valor dos prédios por elas detidos que estejam afetos a uso pessoal dos respetivos titulares de capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou de fiscalização, bem como dos respetivos cônjuges, ascendentes ou descendente. Todavia, quando o valor dos prédios anteriormente referidos está entre € 1.000.000 e € 2.000.000 a taxa é de 1% e de 1,5% quando excede este valor. Sendo que ainda existe a taxa 7,5% para entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável, a que refere o nº1 do artigo 63º-D da LGT.

Com isto, conclui-se que as pessoas coletivas são tributadas através de uma taxa proporcional, ou seja, não se altera em função do montante da matéria coletável, enquanto para as pessoas singulares estão previstas taxas progressivas, tendo esta progressividade vindo a ser agravada com as alterações legislativas introduzidas em matéria de AIMI.

#### **3.4.4. Liquidação e Pagamento**

##### ***3.4.4.1. Liquidação***

O AIMI é liquidado anualmente, pela Autoridade Tributária (AT), com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 1 de janeiro do ano a que o mesmo respeita (nº1 do artigo 135º-G do CIMI).

Quando seja exercida a opção pela declaração conjunta prevista no nº2 do artigo 135º-D, há lugar a uma única liquidação, sendo ambos os sujeitos passivos solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto (artigo 135º-G, nº2 do CIMI), sendo a liquidação efetuada no mês de junho do ano a que o imposto respeita segundo o nº4 do artigo 135º-G do CIMI.

##### ***3.4.4.2. Pagamento***

Conforme mencionado no artigo 135º-H do CIMI, o pagamento do AIMI é efetuado no mês de setembro do ano a que o mesmo respeita.

### **3.4.5. Disposições relativas a impostos de rendimento**

#### ***3.4.5.1. Dedução do AIMI à coleta do IRS***

Segundo o artigo 135º-I do CIMI, o AIMI é dedutível à coleta do IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) devido pelos sujeitos passivos que detenham rendimentos imputáveis a prédios urbanos sobre quais incida, até à concorrência:

- Da parte da coleta do IRS proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F (rendas), no caso de englobamento; ou
- Da coleta obtida por aplicação da taxa prevista na alínea e) do nº1 do artigo 72º do CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), nos demais casos.

A dedução referida anteriormente é igualmente aplicável, com as devidas adaptações, a sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos da Categoria B obtidos no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem (nº2 do artigo 135º-I do CIMI).

Todavia, existe uma exceção à dedução exposta anteriormente, ou seja, segundo o nº3 do artigo 135º-I do CIMI, a dedução não é considerada para o limite previsto no nº7 do artigo 78º do CIRS.

#### ***3.4.5.2. Dedução do AIMI à coleta do IRC***

As pessoas coletivas podem deduzir em sede do IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletiva) o AIMI pago relativamente a prédios existentes no seu ativo, que estejam afetos à atividade de arrendamento e de hospedagem, isto é, os sujeitos passivos podem optar por deduzir à coleta apurada nos termos da alínea a) do nº1 do artigo 90º do CIRC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), e até à sua concorrência, o montante do AIMI pago durante o exercício a que respeita o imposto.

Segundo o nº3 do artigo 135º-J do CIMI, a dedução ao AIMI na coleta do IRC é excluída nos casos em que os prédios sujeitos ao AIMI seja «detidos, direta ou indiretamente por entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do governo responsável pela área das finanças».

Por fim, o nº4 do artigo 135º-J do CIMI menciona que a dedução prevista no nº1 é feita nos mesmos termos da dedução na alínea c) do nº2 do artigo 90º do CIRC, salvo quanto à aplicação do limite previsto no nº1 do 92º do mesmo Código. O nº1 do 92º do CIRC refere que

as entidades que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, não podem pagar um IRC inferior a 90% do que pagariam se não tivessem direito a benefícios fiscais nem custos com fundos de pensões.

#### **3.4.6. Situações especiais**

Para concluir, o artigo 135º- K do CIMI trata das situações especiais nas quais não se tenha sido dado cumprimento ao disposto no nº1 do artigo 23º do Decreto-Lei nº287/2003, de 12 de novembro, são observadas, para efeitos deste imposto, as regras aplicáveis às pessoas coletivas.

### **3.5. A diferença entre AIMI e IMI**

Quando se fala em IMI primeiramente, é relevante explicar como este nasceu, sendo que o seu nascimento se fez através da Reforma da tributação do património (Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro). Os impostos sobre o património existentes antes da situação da Reforma eram a Contribuição Autárquica, o Sisa e o Imposto sobre as Sucessões e Doações.

O imposto de Sisa e o de Sucessões e Doações eram impostos originários da Reforma Fiscal do Professor Teixeira Ribeiro, dos anos 60 do século passado, enquanto a Contribuição Autárquica havia sido criada aquando da Reforma dos impostos sobre o rendimento em 1989.

Anteriormente à Reforma, a Contribuição Autárquica era alvo de várias críticas, como por exemplo, os valores matriciais dos prédios não eram objeto de atualização com regularidade, pelo que os prédios mais antigos tinham valores de cadastro consideravelmente desatualizados. Como também os prédios adquiridos após 1989 viram o seu valor subir consideravelmente, introduzindo uma desigualdade horizontal entre os contribuintes muito acentuada.

Existem vários princípios estruturas da Reforma de 2003, por exemplo, o gradualismo, a redução das injustiças, o reforço de poder tributário dos municípios e a luta contra fraude e evasões fiscais.

Posteriormente à Reforma, a Contribuição Autárquica deu lugar ao IMI, o Sisa ao IMT e por fim o Imposto do Selo nasceu do Imposto sobre as Sucessões e Doações. Aqui o que importa colocar em ênfase será a Contribuição Autárquica pois foi deste imposto que surgiu o IMI a 1 de dezembro de 2003.

Agora incidindo mais concretamente no IMI e no AIMI, é relevante transmitir que o AIMI representa um imposto distinto do IMI, em virtude de diferenças no que respeita a

incidência objetiva, determinação do valor tributável, taxas, momento de liquidação e respectivo pagamento e por fim finalidade/destino das receitas.

Interessa aqui salientar que o IMI obtido constitui uma receita dos municípios onde os mesmos se localizam (nº1 do artigo 1º do CIMI), mostrando aqui, uma disparidade em relação ao AIMI pois as receitas deste revertem a favor do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (nº2 do artigo 1 do CIMI).

O AIMI não é um adicional do IMI, uma vez que um adicional é um imposto acessório, calculado sobre a coleta do imposto principal, o que não é o caso, este também não se trata de um adicionamento ao IMI, visto que um adicionamento é um imposto acessório calculado sobre a matéria coletável do imposto principal, o que também não sucede neste caso.

A maior diferença entre estes dois impostos encontra-se no princípio em que se baseiam, uma vez que o AIMI tem por base o princípio da capacidade contributiva, por contrariedade ao IMI que por sua vez encontra o seu fundamento no princípio do benefício ou equivalência. Ou seja, com base no princípio do benefício Silva (s.d.) refere que cada um deve ser tributado consoante os benefícios que colhe dos bens públicos, isto é, os impostos devem corresponder ao valor ou ao custo dos bens disponibilizados pelo Estado aos contribuintes. Aqui posso dar o exemplo das infraestruturas.

Porém, relativamente ao AIMI e ao princípio da capacidade contributiva, Silva (s.d) expõe que cada um deve pagar em função da sua capacidade, ou seja, os impostos devem corresponder às capacidades económicas dos contribuintes, sem dependência da estrutura das despesas públicas e da utilidade que delas retiram.

## 4. Um imposto mundial sobre o capital

O imposto referido anteriormente por Piketty nos fundamentos históricos, será agora estudado. O autor faz referência a um imposto sobre todo o capital, possuindo tabelas progressivas e diferentes consoante a capacidade contributiva de cada sujeito passivo, ou seja, possui a mesma ideia dos partidos de esquerda, da respetiva necessidade de um imposto progressivo sobre o património.

Segundo Piketty (2014, p.785),

para regular o capitalismo patrimonial globalizado do século XXI, não basta repensar o modelo fiscal e social do século XX e adaptá-lo ao mundo de hoje, sendo que uma atualização adequada do programa social-democrata e fiscal- liberal do século passado é evidentemente indispensável.

É essencial criar novas ferramentas, moldadas aos desafios do momento, para que a democracia possa reaver o domínio do capitalismo financeiro globalizado deste novo século, para que tal aconteça, Piketty (2014, p.785) refere que o dispositivo ideal seria um imposto mundial e progressivo sobre o capital, acompanhado com uma inequívoca transferência financeira internacional, possibilitando a não existência de uma espiral de desigualdade sem fim à vista e regular eficazmente a dinâmica inquietante da concentração mundial dos patrimónios.

Piketty (2014, p.786) termina mencionando que quaisquer que sejam os instrumentos e dispositivos de regulação que venham a ser criados, importa avaliá-los à luz de um sistema ideal.

### 4.1. Uma utopia útil

O imposto mundial sobre o capital é visto como uma utopia, ou seja, é complicado imaginar um conjunto de países a aceitar a sua criação, a determinar uma tabela de tributação capaz de ser aplicada a todas as fortunas do planeta, e posteriormente a repartir harmoniosamente as receitas pelos países.

Todavia, Piketty (2014, p.786) considera tratar-se de uma utopia útil, pois mesmo que este imposto não venha a ser criado num futuro imaginável, é relevante ficar com esta ideia, de forma a avaliar o que as soluções alternativas permitem ou não permitem. A não existência de uma solução como a do imposto, pode criar diversos tipos de nacionalismos, assistiremos assim, a diferentes variantes de protecionismo e de domínios de capitais. Estas políticas irão conduzir a um aumento das tensões internacionais, sendo que tais meios representam substitutos não satisfatórios da regulação ideal que é o imposto mundial sobre o capital que tem como objetivo

preservar a abertura económica e a globalização, ao mesmo tempo que regula com eficácia e distribui os lucros de forma justa no interior dos países e entre eles.

O imposto irá exigir um nível elevado e pouco realista a médio prazo de cooperação internacional, mas pode ser criado de uma forma gradual e progressiva nos países que assim o pretendam.

É importante a ideia transmitida por Piketty, no entanto, para o autor muitos rejeitarão o imposto sobre o capital como uma ilusão perigosa. Tal recusa seria lamentável pois seria possível agir por etapas no sentido desta instituição ideal, começando por dar-lhe uma escala continental ou regional, e organizando a cooperação entre esses dispositivos regionais (Piketty, p.787).

#### **4.2. Um imposto progressivo**

Este imposto deve ter dois objetivos, sendo eles: anualidade e progressividade. Tributando o capital no plano individual, ou seja, o valor líquido dos ativos que cada pessoa domina.

No que respeita as pessoas mais ricas, Piketty (2018, p.788) refere que a base da tributação corresponderia às fortunas individuais calculadas pelas revistas do tipo *Forbes*. Para todas as pessoas, o património tributável seria igualmente estabelecido pelo valor de mercado de todos os ativos financeiro, respetivamente, depósitos e contas bancárias, ações, obrigações e participações de todas as naturezas em sociedades cotadas em bolsa ou não cotadas, e não financeiro particularmente imobiliário detido por cada pessoa, líquido de dívidas.

No que respeita às tabelas a aplicar a esta base de tributação, Piketty (2014, p.788) imagina algumas ideias tais como,

uma taxa igual a 0% abaixo de 1 milhão de euros património, 1% entre 1 e 5 milhões de euros e 2% para lá de 5 milhões de euros, mas podemos também preferir um imposto sobre o capital muito mais fortemente progressivo sobre as maiores fortunas, por exemplo, com uma taxa de 5% ou 10% para lá de mil milhões de euros.

A ideia principal que se deve reter é que o imposto sobre o capital, aqui referenciado, seja um imposto progressivo e anual sobre o património global, com o objetivo de incidir sobre os patrimónios mais substanciais mas sempre tendo em conta o conjunto de ativos, quer imobiliários, financeiros ou profissionais, sem exceções.

Existe uma distinção bastante clara entre o imposto sobre o capital defendido por Piketty e os impostos sobre o património atualmente existentes nos diferentes países, como é o caso

dos países anglo-saxónicos, onde utilizam impostos sob a forma de *property tax* ou como se designa em França, o imposto predial, sendo que têm a particularidade de assentarem unicamente sobre os ativos imobiliários. Os Estados Unidos da América apoiam-se em sistemas sofisticados de declaração pré-preenchida, com acertos automáticos ao valor de mercados dos bens em questão, que deveriam ser generalizados a todos os ativos.

Todavia, conseguimos encontrar em países europeus, como por exemplo, Suíça e Espanha impostos progressivos sobre o património global, estes impostos assemelham-se mais ao imposto ideal sobre o capital que aqui se refere, no entanto, na prática esses impostos são habitualmente sufocados pelos regimes derogatórios, isto é, bastantes ativos são isentados, e outros são avaliados com base em informação cadastral ou valores fiscais arbitrários, não tendo portanto qualquer ligação com os valores de mercado, o que levou, em vários países, à sua cessação.

Com isto, podemos concluir que todos os conhecimentos oriundos de diferentes experiências são relevantes para desenvolver um imposto sobre o capital moldado ao século XXI.

### **4.3. O papel principal do imposto sobre o capital**

O imposto sobre o capital não tem como função o financiamento do Estado Social, mas sim regular o capitalismo, pois as suas receitas tratam-se apenas de um complemento.

Para Piketty (2014, p.790), o imposto tem como objetivo evitar uma espiral desigualitária sem fim e uma divergência ilimitada das desigualdades patrimoniais, como também permitir uma regulação eficaz das crises financeiras e bancárias. Todavia, antes de preencher este papel, o imposto deve ter como prioridade a transparência democrática e financeira quanto aos patrimónios e aos ativos detidos por todos à escala internacional, possibilitando obter informações acerca dos patrimónios e das fortunas. Assim, as administrações nacionais e internacionais, os institutos estatísticos europeus, norte-americanos e mundiais possuiriam capacidade de produzir informações fiáveis sobre a distribuição dos patrimónios e a sua evolução, sem ter de utilizar as fontes presentes nas revistas do tipo da *Forbes*. Em distintos países, os cidadãos poderiam ter acesso a uma informação pública criada com base em métodos e obrigações definidos com rigor.

As implicações para a democracia são consideráveis, sendo muito difícil promover um debate sereno sobre os grandes desafios do mundo de hoje, o futuro do Estado social, o financiamento da transição energética, a construção do Estado nos países do Sul, etc. (Piketty,

p.791), isto tudo acontecerá enquanto predominar uma opacidade sobre a distribuição da riqueza e das fortunas mundiais.

A regulação financeira levanta, também, algumas implicações relevantes, visto que as organizações internacionais, por exemplo o Fundo Monetário Internacional, que tem a seu cargo a regulação do sistema financeiro mundial, cingem-se a ter um conhecimento próximo sobre a distribuição mundial dos ativos financeiros, particularmente sobre a importância dos ativos detidos por via dos paraísos fiscais.

Com o referido anteriormente, conseguimos compreender que o imposto sobre o capital obriga a precisar e a estender o conteúdo dos acordos internacionais sobre as transmissões automáticas de informações bancárias, de forma a não existir opacidade, mas sim uma transparência entre países (Piketty, p.793). A ideia é simples, cada administração fiscal nacional deve receber todas as informações que se considerem necessárias, permitindo-lhe assim calcular o património líquido dos seus residentes. Sendo portanto crucial que o imposto sobre o capital trabalhe segundo a lógica da declaração pré-preenchida gerada pela administração, sistema esse que já se encontra em vigor em diversos países para o imposto sobre o rendimento, por exemplo, em França é atribuído a cada contribuinte uma declaração indicativa dos salários declarados pelos seus empregadores e os rendimentos financeiros declarados pelos bancos. Podendo-se assim, a declaração de património, funcionar de uma maneira semelhante e que iria permitir fazer-se tudo no mesmo documento. Cada um dos contribuintes recebe uma declaração enumerando o conjunto dos ativos e dos passivos que tem, tal como conhecidos pela administração, sendo que este sistema já é aplicado em certos estados norte-americanos no quadro da *property tax*. Para além disso, o contribuinte recebe também uma reavaliação do valor de mercado das suas propriedades imobiliárias, determinado por essa mesma administração com base nas transferências de bens semelhantes e do preço praticado nessas mesmas transações.

A declaração pré-preenchida, para além de simplificar a vida ao contribuinte, evita a tentação de minorar o valor dos próprios bens, tornando-se fundamental ampliar um tal sistema de declaração pré-preenchida ao conjunto dos ativos financeiros.

#### **4.4. Para que serve um imposto sobre o capital**

Piketty (2014, p.800) defende que podemos distinguir duas lógicas que justificam a necessidade de um imposto sobre o capital, ou seja, uma lógica contributiva e uma lógica incitativa. Sendo que a única que realmente importa para a presente dissertação é respeitante à

lógica contributiva. Lógica essa que advém de o rendimento ser na prática um conceito que não costuma estar bem definido no âmbito das pessoas que têm patrimónios muito elevados, e que apenas através de uma tributação direta do capital se pode apreender de forma correta a capacidade contributiva dos titulares de fortunas substanciais.

Observou-se, em todos os países estudados, que os maiores rendimentos declarados no quadro do imposto sobre o rendimento não excedem, normalmente, umas poucas dezenas de milhões de euros. Através de informações reveladas pela empresa, e publicadas pela imprensa, sobre o valor total dos seus impostos, chegasse facilmente à conclusão que o rendimento declarado pela herdeira da L'Oréal não superou os 5 milhões de euros anuais, correspondendo portanto a cerca de um décimo de milésimo da sua fortuna total avaliada em mais de 30 000 milhões de euros.

O que devemos reter é que tal realidade não tem nada a ver com um fenómeno de fraude fiscal ou de contas suíças não declaradas. Obviamente que mesmo vivendo com pompa e circunstância não é fácil gastar 500 milhões de euros por ano, sendo apenas necessário gastar uns poucos milhões de euros em dividendos e mantendo o resto da rentabilidade da fortuna numa *holding* familiar ou numa estrutura jurídica *ad hoc*, que tem como objetivo gerar património desta grandeza. É tudo perfeitamente legítimo e não causa problemas, apesar de poder gerar consequências para o sistema fiscal.

Comprendemos, portanto, que se algumas pessoas são tributadas com base num rendimento fiscal que é igual a uma centésima parte do seu rendimento económico, torna-se desnecessário a aplicação de uma taxa de 50% ou 98% a um escalão tão insignificante, no entanto é assim que o sistema fiscal funciona no conjunto dos países desenvolvidos. Resultando assim em taxas efetivas de tributação extremamente baixas no topo da hierarquia das fortunas, originando um problema, visto que salienta o carácter socialmente explosivo da dinâmica das desigualdades patrimoniais quando o rendimento cresce na proporção da fortuna inicial, devendo acontecer o oposto em que o próprio sistema fiscal atenua essa lógica.

Para Piketty (2014, p.801-802), existem várias maneiras de resolver este problema, sendo que uma delas baseia-se em integrar no rendimento fiscal individual o conjunto de rendimentos acumulados nas *holdings*, *trust funds* ou empresas nas quais as pessoas têm participações, na proporção destas últimas. Uma outra alternativa baseia-se no valor do património em questão para calcular o imposto devido. Sendo possível optar por aplicar uma rentabilidade fixa, de por exemplo 5% ao ano, para avaliar um rendimento teórico que esse capital poderia ter originado,

e juntar esse mesmo rendimento teórico ao rendimento global sujeito ao imposto progressivo sobre o rendimento.

Por outro lado, também existe a opção de aplicar diretamente uma tabela progressiva ao património global individual, tratando-se do imposto progressivo sobre o património global, tendo como maior vantagem a permissão para graduar a taxa de tributação conforme o nível de fortuna em questão.

Com o aumento exponencial dos rendimentos observados no topo da hierarquia dos patrimónios, este argumento contributivo é o mais relevante em favor do imposto progressivo sobre o capital, conforme esta lógica, o capital aparece como um indicador superior de capacidade contributiva das pessoas mais afortunadas do que o seu rendimento anual, sendo este último mais difícil de medir. O imposto sobre o capital possibilita colmatar o imposto sobre o rendimento para todas as pessoas em que o rendimento fiscal é notoriamente insuficiente por comparação com o seu património.

#### **4.5. A tabela ideal do imposto sobre o capital**

Piketty debate-se com a ideia de qual será a tabela ideal do imposto sobre o capital, e que receitas poderia gerar um tal imposto, tendo em atenção que se trata de um imposto anual sobre o capital, aplicado de forma permanente, e cujas taxas são por essa razão necessárias e relativamente moderadas.

No caso de se tratar de impostos tomados uma única vez ao longo de uma geração, como no caso do imposto sobre as sucessões, pode-se pensar em taxas muito mais elevadas, como por exemplo, um terço, metade, ou até mesmo dois terços do património transmitido. O mesmo, pode ser observado, nos impostos excepcionais sobre o capital tomados uma única vez em circunstâncias não habituais, como no caso do imposto sobre o capital aplicado em França no ano de 1945, onde as taxas podiam ir de 25% até 100% sobre os enriquecimentos mais significativos entre 1940 e 1945.

Todavia, é óbvio que tais impostos não podem ser aplicados durante muito tempo, pois se tributarmos um quarto do património todos os anos, chegamos facilmente à conclusão que ao fim de alguns anos já não há nada mais para tributar. Eis o motivo, para o qual as taxas dos impostos anuais sobre o capital são sempre inferiores, por alguns pontos percentuais.

Piketty (2014, p. 805) considera importante que com o elevadíssimo nível alcançado pelos patrimónios privados europeus no começo do século XXI, um imposto anual e progressivo

tributado a taxas moderadas sobre os patrimónios mais significativos poderia gerar receitas não negligenciáveis.

Qualquer país da União Europeia poderia adquirir receitas semelhantes pela simples aplicação de um tal sistema. Na inexistência de um processo de transmissão automática de informações bancárias entre países e com regiões situadas no exterior da União Europeia, os riscos de evasão fiscal são bastante preponderantes.

Justificando assim o motivo para o qual países como a França, que aplicam este tipo de impostos sobre a fortuna, inserem várias isenções, especialmente para os ativos profissionais, e para a quase totalidade das maiores participações nas empresas cotadas ou não cotadas, significando que esvazia o imposto progressivo sobre o capital de uma boa parte do seu conteúdo.

O autor, para explicar as dificuldades enfrentadas pelos países europeus quando tentam tributar isoladamente um imposto sobre o capital, dá-nos o exemplo da Itália, que em 2012 atingiu valores bastante consideráveis e o país viu-se confrontado com um nível elevado dos patrimónios privados. Segundo Piketty (2004, p.806), o governo local decidiu, portanto, introduzir um novo imposto sobre o património, mas com receio que os ativos financeiros fugissem para outro país e se escondessem nos bancos suíços, austríacos ou franceses, a taxa ficou fixada em 0,8% sobre os bens imobiliários e em 0,1% sobre os depósitos bancários e outros ativos financeiros, existindo isenções totais no caso das ações, sem qualquer elemento de progressividade. Sendo complicado pensar num princípio económico que conseguisse esclarecer o facto de certos ativos serem tributados oito vezes menos que outros, este sistema tem o infeliz resultado de corresponder a um imposto regressivo sobre o património, uma vez que os patrimónios mais elevados são maioritariamente compostos por ativos financeiros, nomeadamente ações.

Esta medida não caiu bem no seio da crítica social, tendo mesmo um papel crucial nas eleições italianas de 2013, nas quais o candidato que havia criado este imposto saiu derrotado. O que realmente importa aqui salientar, é que sem a transmissão automática de informações bancárias entre países europeus, possibilitando que cada país crie declarações pré-preenchidas onde se encontram os ativos detidos pelos residentes, independentemente do país onde esses ativos se encontrem, torna-se muito complicado para um único país isolado aplicar um imposto progressivo sobre o capital global.

No caso das transmissões automáticas e as declarações pré-preenchidas venham a ser aplicadas, não existe uma tabela ideal, pois não há uma fórmula matemática que possibilite responder a esta questão.

Para patrimónios inferiores a 1 milhão de euros, Piketty (2014, p.806-807) considera que seria coeso integrá-los no mesmo imposto progressivo sobre o capital, dando o exemplo de uma taxa na ordem de 0,1% abaixo de 200 000 euros de património líquido e uma taxa na ordem de 0,5% no caso da fração compreendida entre 200 000 euros e 1 milhão de euros. Isto, demonstra a troca do imposto predial, que em muitos países faz as vezes do imposto sobre o património para a classe média patrimonial. O novo sistema seria mais justo e eficaz por vir a recair sobre o património global e amparar-se-ia na declaração pré-preenchida, nos valores de mercado e na dedução dos empréstimos.

Em relação a patrimónios superiores a 5 milhões de euros, o autor julga que não existe razão para limitá-los a uma taxa de 2%, pois as rentabilidades reais analisadas ao nível das maiores fortunas europeias e mundiais atingem e ultrapassam 6%-7% ao ano, não havendo nada de anormal em que as taxas aplicadas além de 100 milhões ou de mil milhões de euros de património fossem mais elevadas que 2% (Piketty, p.807). A forma mais acessível e correta de atuar, seria fazer evoluir as taxas de tributação em função das rentabilidades médias apuradas no seio de cada classe de património durante os anos antecedentes, visto que assim, possibilitaria regular o grau de progressividade em função da evolução das rentabilidades médias e do objetivo pretendido em matéria de concentração patrimonial. Para impedir a divergência da tributação, isto é, um aumento tendencial por parte das fortunas mais altas no património total, Piketty (2014, p.807) acha essencial aplicar taxas superiores a 5% sobre os patrimónios mais significativos, porém, se o objetivo for ainda mais ambicioso, consistindo por exemplo na redução das desigualdades patrimoniais para níveis mais moderados que aqueles observados hoje em dia, pode-se pensar em taxas que alcancem ou ultrapassem 10% para os multimilionários.

## 5. Análise de Jurisprudência

Para consolidar tudo o que foi dito anteriormente, nada melhor que analisar jurisprudência, designadamente a que tem resultado das decisões arbitrais.

Para esta análise, escolhi dois temas controvertidos, a partir dos quais é possível observar alguns problemas na aplicação das regras do AIMI, nos quais o princípio da capacidade contributiva assume centralidade.

O primeiro tema é referente aos fundos imobiliários, já o segundo fala-nos de terrenos para construção, tema este bastante polémico ao longo dos anos.

Alusivo aos terrenos para construção, escolhi dois acórdãos do CAAD, pois neles conseguimos perceber que o Requerente contesta o mesmo assunto, todavia a decisão do Tribunal foi divergente.

No final do primeiro acórdão farei uma análise crítica consoante a decisão do tribunal tendo por base o regime jurídico do AIMI, sendo que nos acórdãos referentes aos terrenos para construção darei a minha opinião relativamente à decisão que considere a mais correta, auxiliando-me no Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 307/2019, de 28 de maio de 2019.

### 5.1. Fundos imobiliários

#### 5.1.1. Processo 109/2019-T do CAAD

No presente processo é referido que a empresa A..., S.A apresentou um pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, apresentada contra a liquidação de AIMI do ano de 2017.

##### *5.1.1.1. Identificação das partes e matéria de facto*

No caso em estudo, relativamente à identificação das partes, importa referir que a Requerente é uma sociedade comercial denominada “A” e a Requerida é a AT.

Em relação à matéria de facto, é relevante mencionar que a Requerente é proprietária de vários prédios urbanos, sendo eles terrenos para construção de habitações e serviços, e ainda de um imóvel destinado à habitação, estes imóveis encontram-se contabilizados como inventário. A Requerente detém os mesmos com o objetivo de proceder à sua venda, sendo que a existência do património predial se destina única e exclusivamente à exploração no âmbito da sua atividade económica.

O valor global dos imóveis referidos é de € 23.271.455,03, sendo que a Requerente pagou voluntariamente o imposto que lhe foi liquidado no valor de €93.085,82.

A Requerente optou por recorrer a uma reclamação graciosa referente à liquidação imposta por achar esta inconstitucional, pois para si os imóveis são essenciais para obtenção de rendimento no âmbito da sua atividade económica.

A reclamação graciosa foi indeferida, pois consideraram que a reclamante se trata de uma pessoa coletiva que figura na matriz como proprietária a 1 de janeiro de 2017 de um prédio urbano habitacional e de terrenos para construção situados no território português, encontrando-se assim preenchidos os pressupostos de incidência subjetiva e objetiva do AIMI, segundo o artigo 135º-A e artigo 135º-B do CIMI. Neste caso, não encontraram nenhuma causa de exclusão de incidência subjetiva e objetiva tipificados na lei, sendo que não se está perante uma empresa municipal, nem de prédios urbanos classificados como «comercial, industrial ou para serviços» e «outros».

Relativamente à taxa usada, concluíram que não se verificou qualquer irregularidade na liquidação, dado que foi utilizada a taxa correta, tendo em vista os valores patrimoniais tributários de todos os prédios inscritos em nome da reclamante.

Foi ainda exposto que na lei não existe nenhum fator discriminatório, ou seja, tratamento especial, no que respeita às sociedades comerciais que desenvolvem a sua atividade no setor imobiliário, ainda que os prédios urbanos da proprietária se revelem como elemento instrumental da atividade dessas sociedades, sendo que os mesmo são idóneos a revelar que aquela pessoa coletiva é titular de um património que, evidencia uma específica abundância, sendo capacitado para suportar uma contribuição adicional para o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social. Sendo assim, não se anteviu nenhuma razão para as sociedades que desenvolvam atividade no setor imobiliário e sejam detentoras de património imobiliário de valor elevado, sejam usufrutuárias de um tratamento especial relativamente à generalidade dos cidadãos e empresas doutros ramos de atividade que se encontram na mesma situação.

Comentam ainda, que nas sociedades ligadas ao imobiliário para além da regalia da dedução do AIMI no IRC, segundo o artigo 135º-J do CIMI, podem ainda repercutir nos preços qualquer impacto que o AIMI possa vir a ter. Considerando assim, que a situação aqui exposta não viola o princípio da capacidade contributiva nem o princípio da proporcionalidade.

A Requerente, perante o indeferimento da reclamação graciosa e a respetiva fundamentação, decidiu apresentar um pedido de pronúncia com vista à anulação da decisão presente nessa reclamação, originando assim o presente processo.

### ***5.1.1.2. Argumentação das partes***

A Requerente refere que para si o nº1 do artigo 135º-B do CIMI é inconstitucional, pois viola os princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, quando está em causa imóveis detidos por empresas imobiliárias. Imóveis esses essenciais para a obtenção de rendimentos no âmbito da atividade económica.

Considera também, que nestas situações falha em absoluto o pressuposto de que a propriedade sobre tais imóveis possa constituir uma manifestação de capacidade contributiva, mencionando que a tributação em AIMI deve ser distinta no que respeita à titularidade de património imobiliário que constitua uma manifestação de capacidade contributiva e a titularidade de direito reais sobre imóveis destinados ao exercício de uma atividade económica, devendo ser reconhecidos como fatores de produção, visto que apenas se trata de um conjunto de elementos necessários e essenciais ao desenvolvimento de uma atividade económica.

Seguidamente, a Requerente expõe que a imposição da tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da atividade desenvolvida pelas empresas e onera-as ainda que se obtenham resultados negativos, sendo que a lei tributa, como pretensa manifestação de capacidade contributiva, a mera detenção de fatores de produção, estando assim criada uma desigualdade no plano material entre as empresas que prossigam uma atividade económica que pressuponha a detenção de imóveis e as restantes empresas.

Indica ainda, que o regime do AIMI não salvaguarda as empresas que, para o desenvolvimento da sua atividade económica, carecem de deter imóveis, contribuindo para a sua discriminação negativa no plano fiscal, sendo o setor imobiliário o único setor de atividade efetivamente tributado pela propriedade de bens de produção como pretensa manifestação de capacidade contributiva acrescida.

Para concluir, alega que para si a tributação em causa constitui uma violação dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da proporcionalidade visto que ao possuir no seu inventário imóveis para construção, exploração ou venda, em nada exterioriza uma relevante capacidade contributiva digna de ser tributada, pois incide sobre a propriedade de imóveis destinados ao exercício de uma atividade económica.

Deve, portanto, no seu entender, ser desaplicado o artigo 135.º-B, nº2 do CIMI por inconstitucionalidade material, na medida em que viola o princípio da igualdade tributária consagrado nos artigos 13.º e 104.º, nº3 da CRP, como também, considera que a norma legal em causa é desequilibrada e desadequada à prossecução do fim legal, a mesma é materialmente inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade.

Em relação à argumentação da Requerida, conseguimos perceber que esta se defende ao explicar que os terrenos para construção não são meramente instrumentais ao exercício da atividade económica, ao contrário, integram o próprio núcleo da atividade económica, com valor económico intrínseco e, normalmente, cotação no mercado imobiliário, podendo ser vendidos, trocados, dados como garantia de obrigações e evidenciam obviamente uma determinada capacidade económica.

Lembra também que no campo da tributação patrimonial, a regra da uniformidade o que impõe é uma igualdade horizontal, isto é, todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira, ainda que os imóveis tributados possam revelar-se instrumentais da atividade económica, os mesmos são capazes de indicar que a pessoa coletiva é titular de bens, evidenciando uma abundância face aos demais proprietários imobiliários.

Avança, dizendo que as empresas imobiliárias não devem usufruir de um tratamento mais vantajoso do que o concedido à generalidade dos proprietários de prédios urbanos, sendo que a capacidade contributiva das pessoas não é evidenciada apenas pelos rendimentos, designadamente pelos resultados da atividade a que destinam os imóveis.

Finaliza ao expor, que o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais.

### ***5.1.1.3. Apreciação do Tribunal Arbitral***

Depois de ouvidas as partes envolvidas, a apreciação do Tribunal Arbitral teve por base a Lei n.º42/2016, de 28 de dezembro. Esta Lei aditou ao CIMI o capítulo XV, desde o artigo 135.º-A ao artigo 135.º-K, de que consta o regime do AIMI, sendo que esta informação já tivera sido mencionada na presente dissertação.

Para analisar o presente caso, o Tribunal teve de interpretar os artigos 135º-A e 135º-B do CIMI.

Como antes referido, o artigo 135.º-A do CIMI define a incidência subjetiva deste mesmo imposto, estabelecendo que são sujeitos passivos do AIMI as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.

Já o artigo 135.º-B do CIMI trata da incidência objetiva do AIMI, expondo que o imposto incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular, sendo excluídos os prédios urbanos

classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º1 do artigo 6.º do CIMI.

O Tribunal expõe que a redação do artigo 135.º-B do CIMI, que veio a ser aprovada, não afasta a incidência do AIMI sobre imóveis afetos à habitação e terrenos para construção, utilizados pelas pessoas coletivas no âmbito da sua atividade económica.

Avançando na apreciação, o Tribunal conta que a detenção de património imobiliário de valor elevado, independentemente da afetação ou não à atividade económica, é reveladora de elevada capacidade contributiva, superior à que é de presumir existir quando seja detido património de valor reduzido ou quando ele não exista.

Relativamente à Segurança Social, é referido que a sua sustentabilidade e estabilidade, é uma preocupação permanente que tem justificado várias iniciativas, bem evidenciadas nas grandes opções do plano para 2017 e 2018 entre as quais se inclui a diversificação das fontes de financiamento, que constitui um princípio há muito adotado nas Leis de Bases da Segurança Social. Este princípio apoia-se na ampliação das bases de obtenção de recursos financeiros, tendo em vista, a redução dos custos não salariais da mão-de-obra, podendo então compreender-se o porque de não ser aplicada a tributação do AIMI às pessoas coletivas detentoras de prédios destinados a atividades comerciais, industriais e serviços, por a detenção de prédios desses tipos, por pessoas coletivas estar normalmente associada ao exercício dessas atividades, com o correspondente pagamento de contribuições para a Segurança Social, como entidades empregadoras.

Com esta perspetiva, em que o legislador carente de financiamento para a Segurança Social, privilegia a veste de cobrador de impostos à preocupação com o equilíbrio da tributação das empresas, poderá vislumbrar-se algum fundamento para distinguir entre a titularidade de património imobiliário por pessoas que, presumivelmente, desenvolverão atividades conexas com o financiamento da Segurança Social, no qual, já contribuirão para esse financiamento, e a detenção de imóveis não destinados a essas atividades, cujos titulares, tendencialmente, não estarão associados da mesma forma a esse financiamento, pelo menos com a mesma intensidade.

O artigo 13.º da CRP proclama o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei. Para o Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade não exige tratamento igual em todas as situações, mas antes que sejam tratados igualmente os que se encontrem em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontrem em situações desiguais, de forma a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, sendo que este princípio não proíbe que se

estabeleçam distinções, mas sim, distinções arbitrárias, desprovidas de justificação objetiva e racional.

Pelo que, não será desprovida de explicação objetiva e racional a criação de uma tributação especial de património de valor elevado destinada a assegurar o financiamento da Segurança Social limitada ao património imobiliário que não estará já tendencialmente conexionado com esse financiamento.

O Tribunal continua a sua apreciação referindo que com base no Relatório do Orçamento para 2017, a criação do AIMI, trata-se de um tributo complementar sobre o património imobiliário, que visou introduzir na tributação um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma elevada os patrimónios mais avultados com o objetivo de a tributação sobre o património dever contribuir para a igualdade entre os cidadãos, afirmado no n.º3 do artigo 104.º da CRP, pois a progressividade tem como consequência impor maior tributação a quem tem uma maior capacidade contributiva.

Como exposto anteriormente, a capacidade contributiva das pessoas coletivas empresariais, conforme o princípio da capacidade contributiva não é evidenciada apenas pelos rendimentos, designadamente pelos resultados da atividade a que se destinam os imóveis, visto que para si, o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela natureza escapam aos impostos sobre o rendimento. Os impostos sobre o património justificar-se-ão por permitirem transferir recursos em benefício da classe trabalhadora, instituindo uma progressividade qualitativa, complementar da progressividade em quantidade dos impostos sobre os rendimentos pessoais.

O Tribunal refere ainda, que esta nova tributação não é incompatível com o princípio da proporcionalidade, pois é adequada ao fim em vista, ou seja, o aumento de receitas que se pretende obter, é necessária face à opção legislativa de aumentar as receitas da Segurança Social com diversificação de fontes e não é ultrapassada uma medida razoável, designadamente quanto às pessoas coletivas, pois as taxas do novo imposto não são elevadas, sendo menores para as pessoas coletivas do que para as pessoas singulares, nos termos do artigo 135.º-F do CIMI, o imposto pago é dedutível a matéria tributável de IRC (artigo 135.º-J do CIMI), são deduzidos valores consideráveis ao valor tributável (artigo 135.º-C do CIMI) e não está demonstrado, nem há razão para crer, que os montantes arrecadados ultrapassem o que é necessário para a finalidade de reforçar a sustentabilidade e estabilidade da Segurança Social.

Por fim, o Tribunal menciona que a tributação do AIMI não é incompatível com os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, invocados pela Requerente, com base nos artigos 13º, 18º e 104º, nº3, da CRP.

### **5.1.2. Decisão do Tribunal Arbitral**

O Tribunal Arbitral decidiu julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a AT do pedido.

### **5.1.3. Análise Crítica**

Na minha opinião o Tribunal decidiu corretamente, pois segundo o nº2 do artigo 135º-B do CIMI, são excluídos os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” nos termos das alíneas b) e d) do nº1 do artigo 6º do CIMI, sendo que não estão abrangidos os imóveis detidos por empresas imobiliárias, mesmo que estes imóveis sejam essenciais para a obtenção de rendimento no âmbito da atividade económica. Concordo com a argumentação da Requerida quando refere que «os terrenos para construção não são meramente instrumentais ao exercício da atividade económica, ao contrário integram o próprio núcleo da atividade económica, com valor de intrínseco e, normalmente, cotação no mercado imobiliário, podendo ser vendidos, trocados, dados como garantia de obrigações e evidenciam obviamente uma determinada capacidade económica» como também «no campo da tributação patrimonial, a regra da uniformidade o que impõe é uma igualdade horizontal, isto é, todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira, ainda que os imóveis tributados possam revelar-se instrumentais da atividade económica».

## **5.2. Terrenos para construção**

### **5.2.1. Processo n.º 699/2018-T do CAAD**

A...Lda. veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº1 do artigo 2º e na alínea a) do nº1 do artigo 10º do Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária, apresentando pedido de pronúncia arbitral visando a declaração da ilegalidade e a anulação do ato de liquidação do AIMI.

#### ***5.2.1.1. Identificação das partes e matéria de facto***

No caso em estudo, relativamente à identificação das partes, importa referir que a Requerente é uma sociedade comercial denominada de “A” e a Requerida é a AT.

Quanto à matéria de facto, a Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral alegando que o ato de liquidação impugnado resulta da indevida tributação em AIMI de um terreno para construção afeto a serviços. A mesma, considera que jamais poderia licitamente construir no lote de terreno em causa qualquer edificação afeta a habitação, dado que nunca poderá dispor de licença com essa finalidade, que sempre seria nula nos termos dos artigos 68.º, nº1, a) e 77.º, nºs 1 e 3, do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação. Avança mencionando, que o alvará de loteamento especifica que o lote de terreno em causa se destina à edificação de uma unidade turística, como também, o legislador não quis tributar em AIMI o titular de edifícios comerciais ou para serviços durante a fase da sua construção, ao mesmo tempo que o dispensa do AIMI quando os edifícios comerciais já se encontram construídos.

Em relação ao valor tributário, a Requerente indica que este nos terrenos para construção será sempre menos de metade do valor patrimonial tributário das edificações neles autorizadas ou previstas nos termos do artigo 45.º do CIMI. Agora, direcionado para os coeficientes, é referido que o coeficiente de localização utilizado pela AT para avaliar o terreno foi o correspondente ao zonamento para a afetação de serviços, de 2,1, e não o coeficiente de localização de 1,6 correspondente ao zonamento de habitação. De igual modo, o coeficiente de afetação aplicado na avaliação do lote de terreno tem o valor de 1,10, e não de 1, o que significa que, também na perspetiva da AT, o mesmo está, nos termos do artigo 41.º do CIMI, afeto a serviços e não a habitação.

A mesma continua o seu fundamento, referindo que para si a AT tem divulgado uma subsunção meramente mecânica e literal dos terrenos para construção, seja qual for a sua afetação ou destino.

Para esta, o lote de terreno em causa nestes autos constitui um ativo imobiliário afeto a uma atividade comercial, quer em termos físicos e económicos, quer nos termos em que a lei os define, portanto sobre a sua propriedade não incide o AIMI.

A Requerente considera que a liquidação impugnada atinge injustamente o proprietário com a capacidade contributiva mais precária, ao mesmo tempo que isenta o proprietário com capacidade contributiva plena, para esta, a interpretação que a AT faz da base de incidência do AIMI e do respetivo campo de exclusão, ignora por completo a capacidade contributiva como pressuposto, critério e medida do imposto, ferindo assim o princípio da igualdade perante a Lei.

Para a Requerente, a interpretação da AT não só inviabilizada a pretendida neutralidade do AIMI relativamente aos ativos imobiliários afetos a uma atividade económica, como dá azo

a um impacto agravado na mesma, em resultado da distorção concorrencial causada pela tributação de apenas certos comerciantes e logo aqueles com menor capacidade contributiva. Para si, mesmo que se percebesse que o entendimento da AT encontra respaldo no texto, fim e sentido da norma do n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI, sempre se haveria de concluir pela sua flagrante inconstitucionalidade e, conseqüentemente, pela ilegalidade da liquidação do AIMI.

A Requerida apresentou resposta, indicando que o artigo 135.º-B do CIMI consagra a incidência do AIMI sobre os prédios urbanos classificados como “habitaçãois” e “terrenos para construção” nos termos das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI, sendo que à data do facto tributário, o prédio em causa encontrava-se classificado como “terreno para construção”.

A argumentação continua com esta a mencionar que, caso venha a existir uma edificação, teremos um novo facto tributário, um novo valor patrimonial tributário e uma nova realidade jurídico-tributária que terá, no momento de verificação do novo facto tributário, o seu tratamento em sede de tributação efetuado em consonância com essa nova realidade.

Para a Requerida, o legislador não fez qualquer distinção relativamente aos terrenos para construção em razão da sua afetação ou dos fins prosseguidos pelos seus titulares. Para esta, a lei não especifica que apenas são abrangidos pela incidência do AIMI os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, e se a letra da lei não distingue não cabe ao intérprete fazê-lo.

Para sua defesa, a Requerida sustenta que o AIMI institui uma particular tributação sobre o património, nos termos de uma imposição real e objetiva, em que o respetivo sujeito passivo é determinado simplesmente pela qualidade de ser titular de certo direito real sobre prédios com as características legislativamente fixadas, sendo que no campo da tributação patrimonial a regra da uniformidade o que impõe é uma igualdade horizontal, ou seja, que todos os que são titulares da mesma forma de riqueza sejam tributados da mesma maneira.

A Requerida conclui que o artigo 135.º-B, n.º 2, do CIMI é inconstitucional quando interpretado no sentido de que excluídos da tributação aí prevista estão também os prédios classificados como terrenos para construção cujo fim potencial não seja habitacional, pois viola o princípio constitucional da separação e interdependência de poderes, consagrado nos artigos 2.º e 111.º da CRP, constituindo-se o mesmo como referência e limite aos poderes de cognição dos tribunais no exercício da sua função no seio do Estado de Direito (artigos 202.º e 203.º da CRP), bem como do princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da CRP) e, bem assim, do princípio da legalidade formulado nos artigos 103.º/2 e 165.º/1-i), todos da CRP.

### **5.2.1.2. *Matéria de facto***

Em termos de factos comprovados, foi exposto que a Requerente é proprietária do terreno para construção, no qual a mesma se dedica à exploração e gestão de estabelecimentos hoteleiros e de empreendimentos turísticos. De acordo, com o especificado no alvará de loteamento, o terreno em causa destina-se à edificação de uma unidade turística. A Requerente requereu ao Presidente da Câmara Municipal que autorizasse o início da respetiva obra.

A AT liquidou o AIMI relativo ao imóvel no valor de €6.399.76, sendo o mesmo pago pela Requerente.

### **5.2.1.3. *Matéria de direito***

A questão principal reconduz-se a perceber se o terreno para construção referido nos autos, atendendo a que se destina a uma edificação para fins “comerciais, industriais ou serviços” ou considerando que o mesmo constitui substrato da atividade económica da Requerente, está abrangido pelas normas de incidência objetiva do AIMI, renunciadas no artigo 135.º-B do CIMI, na qual é necessário decidir sobre a legalidade ou ilegalidade da liquidação impugnada.

Relativamente ao enquadramento legal, foi novamente necessário pronunciar a Lei nº42/2016, de 28 de dezembro no qual aditou ao CIMI o capítulo XV, com os artigos 135.º-A a 135.º-K, que abrangem o regime jurídico do AIMI.

É, mais uma vez, mencionado os artigos 135º-A e 135º-B do CIMI, no qual é feita referência à incidência subjetiva e objetiva, respetivamente.

Com vista o nº2 do artigo 135º-B do CIMI, é possível compreender quais os prédios que estão excluídos de AIMI, sendo que este artigo nos reencaminha para o artigo 6º do CIMI. Aqui, conseguimos concluir que o legislador isenta de AIMI os prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros” e tributa os prédios qualificados como “habitacionais” e os “terrenos para construção”.

No presente acórdão, a primeira questão a que se pretende responder, é a de se perceber se um terreno para construção cuja edificação potencial seja para comércio, indústria ou serviços está ou não sujeito a AIMI. Na jurisprudência arbitral existe uma divergência quanto à resposta a dar a essa mesma questão, pois numa primeira parte é exposto que com base numa interpretação literal dos preceitos normativos relevantes, entende-se que os terrenos para construção de edifícios para comércio, indústria ou serviços estão sujeitos a AIMI, uma vez que não se encontra abrangidos pela exclusão de incidência prevista no nº2 do artigo 135.º-B do CIMI, sendo que se usam como exemplo as decisões nos processos nºs 654/2017-T, 644 /2017-

T, 667/2017-T, etc. Todavia, uma outra parte da jurisprudência arbitral, fundada numa interpretação extensiva do preceito contido no nº2 do artigo 135.º-B do CIMI, sustenta a exclusão da incidência de AIMI sobre os terrenos para construção de edifícios para comércio, indústria ou serviços, a título exemplificativo são utilizadas as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 668/2017-T, 669/2017-T, 677/2017-T e 679/2017-T.

Para a decisão deste mesmo acórdão, considerou-se relevante perceber as razões que estão na origem desta controvérsia, tendo em conta que esta não nasceu com o AIMI, sendo assim necessário recorrer a antecedentes históricos, ou seja, à verba 28 da TGIS.

Na vigência da verba 28.1 da TGIS, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, suscitou-se a questão de saber se os terrenos para construção com valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000 se subsumiam, ou não, na espécie de “prédio com afetação habitacional”.

O acórdão conta que à data, alguma doutrina entendia que o conceito de “prédio com afetação habitacional”, para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da TGIS, compreendia quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, e que a afetação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implicava necessariamente a existência de edifícios ou construções, pelo que se aplicaria a terrenos para construção com essa afetação.

Todavia, é referido que a jurisprudência obteve uma interpretação diferente, tendo como base o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/04/2014, que, com base na distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, percebeu que estes não podiam ser considerados para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS.

Esta jurisprudência veio a ser posta em crise quando o legislador decidiu atribuir força de lei ao entendimento que sustentava a sujeição à verba 28 da TGIS dos terrenos para construção com afetação habitacional e, através da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, deu nova redação à verba 28.1 da TGIS.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, a verba 28.1 da TGIS passou a abranger os terrenos para construção “cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.

Apesar da classificação dos prédios urbanos presente no nº1 do artigo 6.º do CIMI se ter mantido inalterada, passou a reconhecer-se relevo jurídico-tributário, em sede de Imposto do Selo, à afetação da edificação autorizada ou prevista para cada terreno, ou seja, os terrenos para construção não são todos iguais distinguindo-se na sua afetação. Os terrenos para construção

passaram a ser objeto de tratamento diferenciado, em sede de Imposto do Selo, em função da afetação da edificação autorizada ou prevista.

Com isto, é dito que, embora a redação do artigo 6.º do CIMI não tenha sido alterada, a doutrina e a jurisprudência passaram a fazer referência à afetação potencial da edificação dos terrenos para construções, como demonstra o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 378/2018, proferido no âmbito do processo n.º156/2016, no qual a sua decisão foi de não julgar inconstitucional a verba 28.1 da TGIS na parte em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00, isto traduz que o próprio Tribunal Constitucional reconhece que, no domínio jurídico-tributário, os terrenos para construção não são todos iguais.

Portanto, com este desfecho é mencionado que tomando por base o artigo 6.º do CIMI, a classificação dos prédios urbanos indicados como terrenos para construção previsto na alínea c), interligam-se com a classificação de prédios urbanos habitacionais presentes na alínea a), ou seja, a classificação de um prédio urbano como terreno para construção não exclui o relevo jurídico-tributário das classificações do artigo 6.º que têm como critério material subjacente a afetação dos prédios urbanos – alínea a): “habitacionais”; alínea b): “comerciais, industriais ou para serviços”; alínea d) “outros”.

É também exposto, que com a evolução legislativa e jurisprudencial é possível identificar a transição de um entendimento que distinguia claramente os “terrenos para construção” e os prédios habitacionais, para uma perspetiva que combina a classificação “terrenos para construção” com a afetação da respetiva edificação potencial.

No acórdão em questão, é indicado que a entrada em vigor do AIMI e a respetiva revogação da verba 28 da TGIS, não apagou a referida evolução legislativa e jurisprudencial, que não assumindo relevo decisivo no caso em questão, consegue mostrar o porque das dúvidas em torno dos terrenos para construção e do eventual relevo jurídico da afetação da respetiva edificação potencial mantém acuidade.

Agora, o ponto a que se presta relevância é a necessidade de se perceber se a ilegalidade da liquidação foi causada por erros de interpretação das normas aplicáveis.

Começou-se inicialmente por referir o n.º2 do artigo 135.º-B do CIMI, onde o legislador do AIMI definiu excluir deste imposto os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nas respetivas alíneas b) e d) do n.º1 do artigo 6.º do mesmo Código, sujeitando assim os prédios destinados a habitação ao AIMI.

Entendeu-se que face a não referência aos terrenos para construção no preceito que exclui a incidência do AIMI presente no n.º2 do artigo 135.º-B, eles estariam sujeitos a AIMI por força do disposto no n.º1 do artigo 135.º-B do CIMI.

Todavia, é exposto que, noutra perspetiva interpretativa considera-se que o legislador resolveu excluir a incidência de AIMI dos prédios urbanos destinados a comércio, indústria ou serviços ou a outras atividades, por isso os terrenos para construção de edifícios destinados a essas afetações estão também excluídos do AIMI.

Conclui-se aqui, que existem diferentes pontos de vista face ao preceito contido no n.º2 do artigo 135.º do CIMI, pelo que o intérprete deve procurar a decisão que se revele mais coerente e que seja conforme a Constituição.

Com esta questão muitas vezes já referida em diferentes acórdãos, o Tribunal decide subscrever a fundamentação contida na decisão arbitral n.º 686/2017, aquando este refere que «Sendo o facto tributário escolhido como índice de capacidade contributiva a titularidade de património imobiliário de valor elevado, não terá coerência não aplicar o tributo a edifícios destinados a comércio, indústria ou serviços e aplicá-los aos terrenos que se destinam à sua construção, cujo valor é incorporado no valor dos edifícios.

Assim numa perspetiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º1 do Código Civil), que tem valor interpretativo decisivo, imposto pelo princípio da coerência valorativa ou axiológico da ordem jurídica, deverá interpretar-se extensivamente a exclusão prevista no n.º2 do artigo 135.º-B do CIMI relativa aos prédios urbanos classificados como “para serviços” como expressando uma intenção legislativa de excluir também da tributação os terrenos destinados à construção desses prédios.

De qualquer forma, a adotar-se uma interpretação literal desta norma, com o sentido de todos os terrenos para construção estarem abrangidos pela incidência do AIMI, ela será materialmente inconstitucional, sendo incompatível com o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), ao considerar facto tributário a titularidade de terrenos para construção de prédios destinados a comércio, indústria e serviços e não a titularidade dos prédios neles construídos, por consubstanciar um tratamento desprivilegiado dos contribuintes que se encontram na primeira situação, sem justificação material, pois é necessariamente menor a capacidade contributiva indicada pelo património imobiliário nessa situação, que terá de estar presente, e com aumento, na segunda».

Entendeu-se aqui, que em conformidade com a Constituição, que atenta ao critério da capacidade contributiva, subjacente ao princípio da igualdade, presente no artigo 13.º da CRP e

tendo em consideração a unidade do sistema jurídico, deve interpretar-se a exclusão prevista no nº2 do artigo 135.º-B do CIMI relativamente aos prédios urbanos classificados como comércio, indústria e serviços, como expressando uma intenção legislativa objetiva de excluir também os terrenos destinados à construção desses prédios.

No caso em questão, encontra-se em causa a liquidação de AIMI relativa a um terreno para construção de um estabelecimento hoteleiro, isto é, trata-se de um terreno para construção destinado a uma atividade comercial, pelo que exposto anteriormente, entende-se que seja ilegal a totalidade da liquidação do AIMI.

A AT julga que o artigo 135.º-B, nº2 do CIMI é inconstitucional quando interpretado no sentido de que exclusão de tributação aí prevista está afeta aos prédios classificados como terrenos para construção cujo fim potencial não seja habitacional.

Segundo o artigo 204.º da CRP, os tribunais têm o poder, em casos submetidos a julgamento, de desaplicar as normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela presentes, pelo que é exposto, esta desaplicação não colide com o princípio da separação e interdependência de poderes. Contudo, se for possível adotar uma interpretação normativa compatível com a Constituição, o Tribunal deve acolhê-la de forma a evitar um juízo de inconstitucionalidade sobre a mesma no qual levaria à respetiva desaplicação.

Foi precisamente uma interpretação em conformidade com a Constituição a adotada por este tribunal no caso sub judice, a qual conduziu à interpretação extensiva do artigo 135.ºB, nº 2, do CIMI, sendo que tal norma contida no presente artigo não foi julgada inconstitucional pelo Tribunal.

Contrariamente ao referido pela AT, concluiu-se que a interpretação adotada não viola o princípio da igualdade, mas sim permite compatibilizar a norma do artigo 135.º-B, nº2 do CIMI com este princípio constitucional, visto que evita o tratamento injustificadamente desprivilegiado dos proprietários de terrenos para construção destinado a comércio, indústria e serviços relativamente aos proprietários de prédios edificados com a mesma afetação, atendendo a que é necessariamente menor a capacidade contributiva indiciada pelo património imobiliário dos primeiros do que dos segundos.

#### ***5.2.1.4. Decisão do Tribunal Arbitral***

O Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarar ilegal e anular na totalidade a liquidação de AIMI.

### **5.2.2. Processo nº578/2018-T**

A...,S.A pessoa coletiva n.º..., apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro em conjugação com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no qual pretende que seja declarado ilegal o ato tributário de liquidação do AIMI do ano de 2018.

#### ***5.2.2.1. Identificação das partes e matéria de facto***

No presente acórdão, a Requerente é de uma sociedade comercial intitulada por “A” e a  
Requerente por sua vez é a AT.

Para fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega tratar-se de uma sociedade comercial no qual se dedica à compra, venda, administração de imóveis e realização de todas as operações legalmente permitidas sobre imóveis, construção civil, estudo, gestão, promoção e financiamento de projetos industriais, comerciais, hoteleiros, turísticos, agrícolas e imobiliários, importação e exportação. A mesma, é proprietária de terrenos para construção afetos à indústria.

Para a Requerente os terrenos para construção foram erradamente tributados em sede de AIMI, pois esta considera que estes terrenos configuram uma das exceções previstas no n.º 2 do artigo 135º-B do CIMI, pelo facto de estarem destinados a indústria. Pronunciando-se assim para a existência da violação do princípio constitucional da igualdade, presente no artigo 13.º da CRP.

Acho importante indicar que os terrenos em causa se relacionam com o próprio núcleo da atividade económica, na medida em que são o objeto do comércio ou da indústria, destinando-se a revenda ou à transformação em caso de construções para posterior revenda.

Com isto, a Requerente conclui pela ilegalidade parcial da liquidação em causa e requer a restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

Todavia, a AT apresentou resposta anunciando que ao contrário do que se visava primacialmente a verba 28.1 da TGIS, com o AIMI não acontece, porque este não pretende onerar a tributação de imóveis de luxo, pois o património imobiliário de valor avultado pode ser constituído por uma pluralidade de imóveis de reduzido valor.

A Requerida menciona que perante o artigo 6.º do CIMI estão sujeitos ao AIMI os prédios destinados à habitação e os terrenos para construção, ou seja, o legislador não determinou o afastamento da norma de incidência fiscal dos terrenos para construção por motivos

relacionados com a sua afetação potencial, concluindo assim que a sujeição dos terrenos para construção e dos prédios classificados como habitacionais à norma de incidência do AIMI é efetuada independente da sua afetação potencial, assim como da natureza e especificidades do seu titular.

A sua fundamentação continua, ao indicar que apesar dos prédios classificados como industriais, comerciais ou de serviços terem sido afastados da incidência deste imposto, o legislador optou por manter outros prédios que também integram o ativo das empresas, sendo eles os classificados como habitacionais ou os terrenos para construção, isto é, apesar de integrarem o ativo das empresas não estão incluídos na disposição de delimitação negativa por exclusão do âmbito de aplicação.

Para a Requerida a tributação do património imobiliário da Requerente não afronta o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva apenas porque a titularidade de bens imóveis constitui o próprio objeto ou contribui diretamente para o desenvolvimento da sua atividade económica, reforçando essa ideia, avança que a titularidade de um património de valor elevado por uma pessoa singular ou por uma pessoa coletiva evidencia uma especial capacidade económica para poder contribuir adicionalmente para o Fundo de Estabilização Financeira de Segurança Social, a que está consignada a receita do AIMI.

Para si, não se vislumbra que a tributação dos terrenos para construção com afetação para “comércio e serviços” ainda que detidos por pessoas coletivas das quais façam parte do seu património imobiliário e estejam afetos ao desenvolvimento da sua atividade económica, nos moldes em que se encontra prevista nos artigos 135.º-A e 135.º-B do CIMI, colida com o princípio da igualdade, da justiça e da capacidade contributiva.

Para concluir, refere que o AIMI incide sobre o património imobiliário que possua as características indicadas no artigo 135.º-B do CIMI, isto é, sujeitando toda e qualquer entidade que seja titular de direitos reais sobre prédios urbanos de acordo com a realidade objetiva e não meramente potencial no momento da verificação do ato tributário. Findando assim pela legalidade do ato de liquidação contestado pela Requerente.

#### ***5.2.2.2. Matéria de facto***

Relativamente à matéria de facto, considerou-se com relevo, para a apreciação e decisão o facto de a Requerente ser uma sociedade que se dedica à compra, venda, administração de imóveis e à realização de todas as operações legalmente permitidas sobre imóveis. Sendo proprietária de terrenos para construção com coeficiente de utilização de indústria.

### **5.2.2.3. Matéria de direito**

A Requerente impugna o ato de liquidação, pois considera a liquidação ilegal por estar em causa os terrenos para construção destinados a indústria, como também por estes integrarem o próprio núcleo da sua atividade económica.

Aqui, está em causa a determinação do âmbito de sujeição do AIMI. Considerou-se novamente essencial, como nos acórdãos anteriores, de forma a entender melhor este imposto, transcrever os artigos 135.º-A e 135.º-B do CIMI como também o artigo 6º do CIMI.

No acórdão em causa, o problema primordial são os terrenos para construção destinados à indústria, pois para a Requerente estes estão fora da incidência objetiva do imposto, isto é, esta pretende o alargamento das exclusões objetivas à sujeição de AIMI presente na exceção nº2 do artigo 135.º-B do CIMI, de maneira a que os prédios urbanos qualificados como terrenos para construção com destino a comércio, indústria ou serviços estejam também fora da incidência do AIMI.

Para comentar a anterior afirmação, optou-se por citar uma declaração feita por Baptista Machado no seu livro *Introdução ao Direito e Discurso Legitimador*, a fim de se perceber se a ideia da Requerente está ou não correta. Baptista Machado refere que na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas e, designadamente ao seu significado técnico-jurídico, ou seja, conclui-se que não existe uma exclusão de tributação relativamente aos terrenos para construção conforme dita o nº2 do artigo 135º-B do CIMI, pois a exclusão do AIMI está prevista apenas para os prédios urbanos classificados como comerciais, industriais e para serviços. Por isso, inevitavelmente existe tributação dos prédios classificados como habitacionais e terrenos para construção.

O mesmo pensamento é agora referido através de acórdãos. O Acórdão Arbitral n.º 664/2017-T, de 26-06-2018, foi o primeiro a ser mencionado, onde foi possível retirar a seguinte informação:

«A exclusão do imposto abrange, por conseguinte, os prédios classificados como comerciais, industriais ou para serviços, entendendo-se como tais edifícios ou construções licenciadas para esses efeitos ou tenham como destino normal cada um destes fins. Abarca para além disso, a espécie residual referida na alínea d) do nº1 desse artigo 6º, aí se incluindo os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para

construção nem prédios rústicos e ainda os edifícios e construções que se não enquadrem em qualquer das anteriores classificações.

O âmbito de incidência objetiva, por efeito da remissão para aquele artigo 6.º, ficou assim definido não só por referência a uma certa espécie de prédios urbanos, mas também por referência ao procedimento administrativo através do qual foi efetuada a classificação ou, na falta de licença, à normal destinação desses prédios para os fins comerciais, industriais e serviços ou outros».

Para a sua deliberação, o Tribunal Arbitral continua a citar decisões de outros acórdãos. De acordo com várias decisões já proferidas pelo Tribunal Constitucional (TC), tem aquele Tribunal superior entendido inexistir qualquer juízo de inconstitucionalidade a esse propósito. Como demonstra o Acórdão proferido no processo n.º 250/2017 de 24-05-2017. Neste acórdão é referido que para efeito fiscais, os prédios distinguem-se claramente dos terrenos para construção nos termos do artigo 6.º do CIMI, sendo a primeira constituída por edifícios ou construções já existentes, enquanto a segunda compõe-se exclusivamente de terrenos para os quais se encontra consolidado por um ato administrativo de controlo prévio de uma operação urbanística o direito de construir edifícios destinados àquele ou a outros fins, ou seja, os edifícios correspondem a uma edificabilidade real, definitivamente incorporada na esfera jurídica do seu titular, enquanto os terrenos para construção correspondem a uma edificabilidade meramente potencial, juridicamente consolidada na esfera jurídica do proprietário do terreno, mas ainda não materializada. A tributação dos prédios incide sobre a realidade já existente ao invés da tributação dos terrenos para construção no qual incide sobre os direitos de construção, sobre coisas futuras, como evidência o artigo 45.º do CIMI, ao estabelecer que o valor patrimonial destes é determinado pelo volume e a qualidade da edificação a construir no terreno, e não pelas suas características atuais.

A ideia exposta anteriormente é demonstrada também no Acórdão de 29-05-2019, no processo n.º 307/2019, onde é referido que «O valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. É essa expectativa de produção de riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza dos proprietários do terreno para construção, logo que o terreno passa a ser considerado como sendo para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor dos prédios a construir, maior é o valor do terreno para construção.»

Acrescenta ainda que «Os terrenos para construção constituem um ativo económico com valor patrimonial, em si mesmo revelador de capacidade contributiva do seu titular, estando, por isso, constitucionalmente legitimada a sua inclusão no acervo patrimonial globalmente sujeito a AIMI, independentemente do que neles venha a ser efetivamente implantado».

Com o referido anteriormente nos acórdãos, concluiu-se que os terrenos para construção, em conformidade com os prédios destinados a habitação, revelarão um maior índice de fortuna e, como tal, de maior capacidade contributiva. Logo, não existiu violação do princípio da igualdade na opção de tributação desses imóveis.

O Tribunal Arbitral demonstra que a exclusão da incidência do AIMI não foi feita tendo em vista a eventual atividade a que os prédios estão afetos, mas somente os tipos de prédios indicados no artigo 6º do CIMI, ou seja, sem qualquer alusão à sua afetação.

Para reforçar a ideia anterior, é transcrito um excerto do Acórdão Arbitral nº 675/2017-T, de 04-05-2018 onde consta que «Se tivesse sido mantida, na redação final do Orçamento, a intenção legislativa de afastar a incidência sobre os imóveis diretamente afetos ao funcionamento das pessoas coletivas, decerto teria sido mantida a referência a esta afetação que constava da proposta e que expressava claramente essa opção legislativa.

Tendo sido suprimida essa alusão à afetação dos imóveis, não há suporte legal para concluir que os prédios habitacionais e os terrenos para construção afetos ao funcionamento das pessoas coletivas não relevem para a incidência do AIMI».

Com isto, concluíram que a Requerente não tem razão quando alega que terá sido intenção do legislador excluir do âmbito de incidência do AIMI os prédios afetos a atividades económicas, a pretexto de que o objetivo prosseguido seria não sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que possuem imóveis por efeito do seu objeto social.

Foi relevante mencionar a oneração fiscal do setor imobiliário em relação a outros setores, de maneira a que se perceba que dentro do setor económico em causa, as sociedades são tratadas de igual forma. Todavia, quando uma situação aparentemente igual é tratada de forma diferente, só se pode falar em desigualdade fiscal se não houver razões atendíveis que tenham conduzido o legislador a fazer as opções que faz, isto é, está vedado ao legislador o puro arbítrio.

Sendo que Tribunal justifica que foi nesse espírito que o legislador, neste caso em concreto, apenas pretendeu tributar os prédios classificados como habitacionais e terrenos para construção, deixando de incidir AIMI sobre os restantes. Ou seja, constituiu uma medida de distinção do que é desigual, fazendo uma opção cuja justificação se trata de não aumentar a

carga fiscal sobre os setores produtivos, visando as necessidades de investimento e de crescimento económico.

De forma a fundamentar a sua decisão, recorreu-se novamente ao Acórdão Arbitral nº 675/2017-T, onde se expõe 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, que vai além do imposto que incide sobre o lucro tributável em razão da atividade económica desenvolvida. O que está em causa, por conseguinte, não é a tributação do rendimento real auferido por essas entidades através da atividade desenvolvida, mas a capacidade contributiva complementar que decorre da titularidade do património e que por si só pode facilitar a angariação de crédito ou o reforço da sua posição negocial na celebração de contratos», ou seja, a capacidade contributiva das pessoas coletivas empresárias, relevante para a aferição da aplicação do princípio da igualdade tributária, não é evidenciada apenas pelos rendimentos, designadamente pelos resultados da atividade a que se destinam os imóveis. De forma a salientar esta ideia, é citado Sérgio Vasques, onde este demonstra que «o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais: assim, a titularidade do património facilita a angariação de crédito, reforça a posição 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. Nesta ótica, o imposto sobre o património é visto como algo mais do que um prolongamento do imposto sobre os rendimentos pessoais - não se trata de sobrecarregar aqui rendimentos que já lhe estão sujeitos mas de atingir manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam».

Entendeu-se então, que o objetivo legislativo não é a tributação da habitação de luxo mas sim obter mais um meio de financiamento da Segurança Social, em sintonia com a opção política de diversificação, através de um imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a progressividade global do sistema (página 57 do relatório do Orçamento do Estado para 2017).

Com base em tudo o que foi exposto anteriormente, decidiu-se que esta tributação não é incompatível com o princípio da proporcionalidade, pois é adequada ao fim em vista, ou seja, proporciona o aumento de receitas que se pretende obter, é também necessária face à opção legislativa de aumentar as receitas da Segurança Social com diversificação de fontes e por fim não é ultrapassada uma medida razoável designadamente quanto às pessoas coletivas, pois as taxas do impostos não são elevadas, sendo menores para as pessoas coletivas do que para as pessoas singulares, nos termos do artigo 135.º-F do CIMI.

Por fim, conclui-se que não ocorre qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade, não merecendo o ato de liquidação contestado qualquer censura.

#### ***5.2.2.4. Decisão do Tribunal Arbitral***

O Tribunal Arbitral julgou totalmente improcedente o pedido arbitral formulado, absolvendo a Requerida de todos os pedidos.

#### ***5.2.2.5. Análise Crítica***

De forma a compreender se os terrenos para construção estão excluídos do AIMI, considero necessário recorrer ao artigo 135.º-B do CIMI. Como pronunciado anteriormente, este artigo menciona que estão excluídos do AIMI os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º1 do artigo 6.º do CIMI, ou seja, no meu entender o artigo 135.º-B do CIMI consagra a incidência do AIMI aos prédios urbanos classificados como “habitacionais” e “terrenos para construção”.

Percebo também, que o legislador não fez nenhuma diferenciação nomeadamente aos terrenos para construção e a sua afetação, isto é, a lei não refere que somente os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, estão abrangidos pela incidência do AIMI, e se a lei não diferencia não cabe ao intérprete fazê-lo.

De forma a justificar melhor a minha opinião, farei uma breve descrição do Acórdão do TC, n.º 307/2019, de 28 de maio de 2019. Neste acórdão, o TC pronunciou-se sobre a constitucionalidade do AIMI acerca dos terrenos para construção, na sequência do recurso interposto pela AT da decisão proferida pelo Tribunal Arbitral que, para além de ter julgado ilegal o ato de liquidação do imposto relativo ao terreno para construção, recusou a aplicação, com base na violação do princípio constitucional da igualdade tributária.

Durante a sua apreciação, o TC menciona também o artigo 135º-B do CIMI, sendo que para si, o AIMI incide sobre os prédios urbanos afetos a fins habitacionais e terrenos para construção, ou seja, excluem-se do âmbito de incidência do AIMI os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros», isto é, introduz-se uma desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos do tributo, enquanto os titulares dos prédios urbanos habitacionais e de terrenos para construção são obrigados ao AIMI, os titulares dos prédios com fins comerciais, industriais, para serviços ou outros, cujo destino normal não seja a habitação ou construção, não estão obrigados a tal adicionamento.

Do ponto de visto do TC, a razão da não tributação dos prédios urbanos, comerciais, industriais, para serviços e outros assenta no propósito de promover o bom funcionamento das atividades económicas, ou seja, implica a criação de estímulos à reafecção de recursos a fins produtivos, de maneira a incrementar o crescimento económico. Todavia, os terrenos para construção só podem contribuir para esse fim em potência, num futuro hipotético.

Neste acórdão, é referido que, o valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, ligada ao direito de nele se vir a construir um prédio com características definidas e com determinado valor, sendo que essa expectativa faz aumentar o valor do património e a riqueza dos proprietários do terreno para construção, logo que o terreno passa a ser considerado como sendo para construção. Por este motivo, quanto mais elevado for o valor dos prédios a construir, maior é o valor do terreno para construção.

Com isto, os juízes do TC decidiram não julgar inconstitucional a norma, como também, consideraram não existir qualquer violação do princípio da igualdade.

Com tudo o que foi referido, considero que o AIMI incide sobre os terrenos para construção.

## 6. Conclusão

O princípio da capacidade contributiva é considerado um princípio autónomo, isto é, são princípios que não derivam nem são corolários lógicos ou consequências de outros princípios. Todavia, diferentes autores consideram que este se trata de um desdobramento do princípio da igualdade, ou seja, o princípio da igualdade manifesta uma exigência de tratamento igual aos contribuintes do mesmo escalão e uma exigência diferente aos que se encontram em diferente escalão, ou seja, ao nível do princípio da capacidade contributiva, isto acontece quando se faz referência a uma tributação justa. Uma tributação é justa, quando aqueles que apresentam a mesma capacidade de pagar, pagam o mesmo imposto, devendo pagar impostos diferenciados todos aqueles que tenham diferentes capacidades de pagar.

O AIMI é pago conforme a riqueza acumulada de cada sujeito passivo, estando aqui bem presente como fundamento da sua tributação o princípio da capacidade contributiva, isto é, quem maior riqueza possuir, maior o imposto a pagar. Este imposto, é aplicado a quem possuir ativos imobiliários que, somando as suas avaliações registadas nas Finanças para efeito de IMI, excedam um determinado patamar, ou seja, só acima de um determinado valor é que se considerada que o contribuinte tem capacidade contributiva suficiente para pagar o imposto. As taxas deste imposto dividem-se em duas, sendo elas, taxas normais e taxas agravadas, ou seja, conforme o valor do património é aplicado a sua taxa, quanto maior o valor acumulado maior a taxa a ser aplicada. A taxas nas pessoas coletivas é proporcional enquanto que nas pessoas singulares trata-se de uma taxa progressiva.

Os fundamentos imediatos para a criação deste imposto têm natureza financeira e axiológica. A natureza financeira menciona que houve a necessidade do aumento de receitas, todavia, a natureza axiológica, faz referência há necessidade de se fazer incidir um maior esforço fiscal sobre os cidadãos que revelem índices de riqueza mais elevados.

O AIMI tem sido várias vezes contestado a nível dos fundos imobiliários, mas principalmente, em relação aos terrenos para construção. As empresas consideram que deveriam estar isentas deste imposto, os terrenos para construção que fazem parte da sua atividade económica, ou quando estes possuem como afetação presente nas exclusões previstas para os prédios urbanos. Todavia, a lei é clara, sendo que o TC esclarece que os terrenos para construção com afetação comercial, industrial ou para serviços estão sujeitos ao AIMI. Porém, ficam excluídos deste imposto quando passam a ser classificados como prédios comerciais, industriais ou para serviços, de forma a beneficiar as pessoas coletivas que necessitem desses prédios para a sua atividade económica.

## Referências bibliográficas

Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (2012). *Lições de Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.

Machado, J.E. & Costa, P. N. (2018). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível* (2ªed.). Coimbra: Almedina.

Palma, C.C. (2011). *Da evolução do conceito de capacidade contributiva*, Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, n.º 402, pp. 109-145.

Piketty, T. (2014). Regular o capital no século XXI. *O capital do século XXI* (pp.785-820). Lisboa: Temas e Debates.

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

Silva, L. *Finalidades extrafiscais da tributação especial sobre o consumo*. Disponível em: [https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75 anos IGF/sousaesilva/sousaesilva\\_cap01.htm](https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75%20anos%20IGF/sousaesilva/sousaesilva_cap01.htm).

Costa, J. M. (2014). *O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional*. Boletim de Ciências Económicas. Vol.57, Nº1. Disponível em: [https://digitalis.uc.pt/pt-pt/artigo/o\\_princ%C3%ADpio\\_da\\_capacidade\\_contributiva\\_no\\_constitucionalismo\\_portug\\_u%C3%AAs\\_e\\_na\\_jurisprud%C3%Aancia\\_do](https://digitalis.uc.pt/pt-pt/artigo/o_princ%C3%ADpio_da_capacidade_contributiva_no_constitucionalismo_portug_u%C3%AAs_e_na_jurisprud%C3%Aancia_do).

## Jurisprudência

Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 307/2019, de 28 de maio de 2019. Disponível em:

[https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades\\_legais/2019/07/Constitucionalidade-do-AIMI.aspx?fbclid=IwAR0rSmHtyUtS\\_WpYfD1fkXVRTbivJ8570PBHcC9a2qOeC5ZoI6jLpO5Bcy4](https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades_legais/2019/07/Constitucionalidade-do-AIMI.aspx?fbclid=IwAR0rSmHtyUtS_WpYfD1fkXVRTbivJ8570PBHcC9a2qOeC5ZoI6jLpO5Bcy4).

Decisão Arbitral do Processo n.º 578/2018-T do CAAD. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=40&id=4192>

Decisão Arbitral do Processo n.º 109/2019-T do CAAD. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=41&id=4184>

Decisão Arbitral do Processo n.º 699/2018-T do CAAD. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=40&id=4139>