

**UNIVERSIDADE DE LISBOA**

**FACULDADE DE DIREITO**



**O NOVO ADICIONAL AO IMI**

Mariana Baptista de Freitas

Dissertação

Mestrado em Direito

Perfil: Direito Fiscal

**2018**



**UNIVERSIDADE DE LISBOA**

**FACULDADE DE DIREITO**



**O NOVO ADICIONAL AO IMI**

Mariana Baptista de Freitas

Dissertação orientada pela

Professora Doutora Paula Rosado Pereira

Especialmente elaborada para obtenção do grau de mestre em Direito, na especialidade  
de Direito Fiscal

**2018**

## **Agradecimentos**

A presente dissertação contou com apoios e incentivos imprescindíveis, aos quais estarei eternamente grata.

Dirijo, primeiramente, um especial agradecimento aos meus pais pelo apoio incondicional, incentivo e compreensão demonstrados. Um enorme obrigado por acreditarem sempre em mim e por todos os ensinamentos da vida.

Aos meus irmãos, Constança e Afonso, pela paciência.

À Professora Doutora Paula Rosado Pereira pela sua orientação, disponibilidade, estímulo e sugestões indispensáveis à elaboração desta dissertação.

Um especial agradecimento às minhas amigas Rafaela e Marta, por toda a disponibilidade, amabilidade e amizade.

Não podia também deixar de expressar o meu eterno agradecimento ao meu sempre amigo Professor Doutor Diogo Leite de Campos, que me incentivou, desde o primeiro momento, no passo de enveredar neste mestrado.

A todas as demais amigas, amigos e colegas, obrigada.

## Resumo

A presente dissertação tem como objeto a análise do AIMI, abordando este novo imposto de diversas perspetivas.

O trabalho inicia-se com uma análise do regime jurídico do AIMI, procurando dissecar os pressupostos deste novo imposto, bem como avançar soluções para questões controvertidas e/ ou lacunosas, numa perspetiva prática. Em particular, é analisada a incidência tributária do AIMI, composta pelos seguintes elementos: (i) incidência objetiva, onde são definidos, com rigor, os prédios urbanos abrangidos por este imposto e os prédios dele isentos; (ii) incidência subjetiva, na qual são identificados os sujeitos passivos deste imposto e destacadas as isenções subjetivas; (iii) *quantum*, correspondendo à análise das taxas de AIMI aplicáveis e ao modo de cálculo do imposto, tendo em consideração o tipo de sujeito passivo, e aplicando as deduções estabelecidas na lei; (iv) Liquidação e pagamento, abordando a forma de cobrança e de pagamento do AIMI; (v) Incidência temporal, sendo esclarecido que o AIMI é devido desde 2017.

Numa perspetiva teórica e iminentemente estática, esta dissertação analisa os fundamentos – históricos, económicos, axiológicos e constitucionais – que presidiram à criação do AIMI, com base nos trabalhos preparatórios e na evolução histórica dos impostos sobre o património em Portugal, sendo também apresentada uma análise crítica relativamente à opção do legislador em criar este novo imposto. Nesta aceção, a presente dissertação defende que o AIMI é o primeiro imposto pessoal sobre o património do nosso sistema fiscal.

Paralelamente, numa perspetiva também teórica mas numa aceção mais dinâmica, a presente dissertação compara o (novo) AIMI com o (clássico) IMI, bem como com a (antiga) Verba 28 da TGIS. Nesse âmbito, esta dissertação define o AIMI como um imposto dotado de autonomia face ao IMI, por todas as diferenças que os separam, desde logo, a própria teleologia. Por outro lado, esta dissertação define o AIMI como uma versão aperfeiçoada da Verba 28 da TGIS, por visar prosseguir os mesmos objetivos que aquela, embora de modo mais aperfeiçoado.

**Palavras-chave:** AIMI; Imposto sobre o património; Tributação pessoal; Tributação pessoal do património; Verba 28 da TGIS.

## Abstract

This dissertation focuses on evaluating the *AIMI*, by assessing this new tax from a wide range of perspectives.

To begin with, this paper will analyse *AIMI*'s legal system by looking into the core features of this new tax, as well as advancing practical solutions for variety of raised queries and loopholes around its applicability. Particularly, the tax incidence of the *AIMI* will be analysed as follows: (i) objective incidence, in which the urban properties targeted by this tax are thoroughly defined, as well as those to which it does not apply to; (ii) subjective incidence, in which the taxable tax payers are duly identified, as well as those exempt from it; (iii) *quantum*, which scrutinises the *AIMI* applicable rates, as well as the tax calculation formula, considering the different types of taxpayers and applying the currently enforceable legal rates; (iv) payments and liquidation, which approaches the way the *AIMI* is charged and the payments open to the taxpayer ; (v) timeline, in which it is concluded that the *AIMI* is due and in force since 2017.

Under a theoretical and static approach, this dissertation considers the historical, economical, axiological and constitutional principles prior to the *AIMI*, in light of the historical evolution of the Portuguese real estate tax system, alongside a critical analysis of the legislator's will and approach in creating this new tax. It will be argued that the *AIMI* is the first individual tax on real estate in our entire tax system.

Using a more dynamic approach, on the one hand, this paper will compare the *AIMI* (new tax), to the *IMI* (standard tax), and to the *Verba 28 of TGIS* (old tax). Accordingly, it will be argued that the *AIMI* compared to *IMI* has more autonomy, for all enumerated reasons, starting with its teleology.

On the other hand, this paper will argue that the *AIMI* is the improved version of the *Verba 28 of TGIS*, since it follows the latter's objectives, although in a more refined manner.

**Key-words:** *AIMI*, Real Estate Tax; Taxpayers; Individual Tax on Real Estate; *Verba 28 of TGIS*.

## **Abreviaturas e siglas**

**AIMI:** Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

**AT:** Autoridade Tributária e Aduaneira

**BEPS:** *Base Erosion and Profit Shifting*

**CAAD:** Centro de Arbitragem Administrativa

**CC:** Código Civil

**CIMI:** Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

**CPU:** Caderneta Predial Urbana

**CRP ou Constituição:** Constituição da República Portuguesa

**CSC:** Código das Sociedades Comerciais

**DM22:** Declaração Modelo 22

**DSIMI:** Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis

**FI:** Fundos de Investimento

**FII:** Fundos de Investimento Imobiliário

**IAS:** Indexante dos Apoios Sociais

**IMI:** Imposto Municipal sobre Imóveis

**IPSS:** Instituição Particular de Solidariedade Social

**IRC:** Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

**IRS:** Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

**IS:** Imposto do Selo

**LOE 2007:** Lei n.º 53-A/ 2006, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2007

**LOE 2010:** *Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril* – Lei do Orçamento de Estado para 2010

**LOE 2011:** *Lei n.º 55-A/ 2011, de 31 de dezembro* – Lei do Orçamento de Estado para 2011

**LOE 2014:** *Lei n.º 83-C/ 2013, de 31 de dezembro* – Lei do Orçamento de Estado para 2014

**LOE 2016:** *Lei n.º 7-A/ 2016, de 30 de março* – Lei do Orçamento de Estado para 2016

**LOE 2017:** Lei 42/2016, de 28 de dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2017

**LOE 2018:** Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento de Estado para 2018

**NIF:** Número de Identificação Fiscal

**NIPC:** Número de Identificação de Pessoa Coletiva

**Ob. Cit.:** obra citada

**OCDE:** Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**OE:** Orçamento de Estado

**p.:** página

**pp.:** páginas

**Primeira Diretiva das Sociedades Comerciais:** Primeira Diretiva 68/151/CEE do Conselho, de 9 de Março de 1968, tendente a coordenar as garantias que, para proteção dos interesses dos sócios e de terceiros, são exigidas nos Estados-Membros às sociedades, na aceção do segundo parágrafo do artigo 58º do Tratado, a fim de tornar equivalentes essas garantias em toda a Comunidade

**RJFII** – Decreto-Lei n.º 71/ 2010, de 18 de julho - Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário

**STA:** Supremo Tribunal Administrativo

**TCA:** Tribunal Central Administrativo

**TGIS:** Tabela Geral do Imposto do Selo

**TR:** Tribunal da Relação

**UP:** Unidades de Participação

<b>I. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>18</b>
<b>I.1. A Gênese do AIMI.....</b>	<b>18</b>
<b>I.2.Objetivos .....</b>	<b>20</b>
<b>II. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO AIMI .....</b>	<b>21</b>
<b>II.1. Incidência objetiva.....</b>	<b>21</b>
<b>II.1.1. Prédios não abrangidos.....</b>	<b>23</b>
<b>II.1.2. Prédios abrangidos.....</b>	<b>25</b>
<b>II.1.2.1. Prédios urbanos habitacionais.....</b>	<b>25</b>
<b>II.1.2.2. Terrenos para construção.....</b>	<b>27</b>
<b>II.1.2.3.Isenções objetivas.....</b>	<b>29</b>
<b>II.1.2.3.1. Prédios com fins de habitação social.....</b>	<b>29</b>
<b>II.1.2.3.2. Prédios isentos de IMI no ano anterior.....</b>	<b>30</b>
<b>II.1.2.3.3. Prédios não sujeitos a IMI no ano anterior.....</b>	<b>33</b>
<b>II.2. Incidência subjetiva.....</b>	<b>33</b>
<b>II.2.1. Titulares dos prédios abrangidos.....</b>	<b>34</b>
<b>II.2.1.1. Proprietários, usufrutuários e superficiários.....</b>	<b>34</b>
<b>II.2.1.2. Titulares dos prédios omissos.....</b>	<b>36</b>
<b>II.2.2. Forma jurídica dos titulares dos prédios.....</b>	<b>39</b>
<b>II.2.2.1. Pessoas singulares e pessoas coletivas.....</b>	<b>39</b>

<b>II.2.2.2. Entidades equiparadas a pessoas coletivas.....</b>	<b>40</b>
<b>II.2.2.2.1. Herança.....</b>	<b>42</b>
<b>II.2.2.2.1.1. Herança jacente.....</b>	<b>42</b>
<b>II.2.2.2.1.2. Herança indivisa.....</b>	<b>44</b>
<b>II.2.2.2.2. Sociedades civis sem personalidade jurídica.....</b>	<b>45</b>
<b>II.2.2.2.3. Sociedades irregulares.....</b>	<b>46</b>
<b>II.2.2.2.3.1. Sociedades irregulares por incompletude.....</b>	<b>46</b>
<b>II.2.2.2.3.2. Sociedades irregulares por invalidade.....</b>	<b>50</b>
<b>II.2.2.2.4. Consórcio.....</b>	<b>52</b>
<b>II.2.2.2.5. Condomínio.....</b>	<b>53</b>
<b>II.2.2.2.6. FII.....</b>	<b>54</b>
<b>II.2.2.2.7. <i>Trust</i>.....</b>	<b>59</b>
<b>II.2.3. Isenções subjetivas.....</b>	<b>60</b>
<b>II.2.3.1. Empresas Municipais.....</b>	<b>61</b>
<b>II.2.3.2. A pretensa isenção subjetiva das cooperativas de habitação.....</b>	<b>61</b>
<b>II.3. <i>Quantum</i>.....</b>	<b>62</b>
<b>II.3.1. Pessoas singulares.....</b>	<b>65</b>
<b>II.3.1.1. Casados ou unidos de facto.....</b>	<b>68</b>
<b>II.3.1.1.1. Conceito de “<i>união de facto</i>” para efeitos de AIMI.....</b>	<b>69</b>
<b>II.3.1.1.2. Tributação dos casados ou unidos de facto em AIMI.....</b>	<b>71</b>

<b>II.3.1.1.2.1. Regime supletivo.....</b>	<b>71</b>
<b>II.3.1.1.2.2. Regime de tributação conjunta.....</b>	<b>72</b>
<b>II.3.1.1.2.3. Regime de tributação separada.....</b>	<b>75</b>
<b>II.3.1.1.2.4. Planeamento fiscal.....</b>	<b>76</b>
<b>II.3.1.1.2.4.1. Conclusões.....</b>	<b>81</b>
<b>II.3.2. Pessoas coletivas e entidades equiparadas.....</b>	<b>81</b>
<b>II.3.2.1. Prédios afetos ao uso pessoal dos titulares da estrutura jurídica.....</b>	<b>82</b>
<b>II.3.2.2. Residentes em regimes de tributação privilegiada.....</b>	<b>88</b>
<b>II.3.3. Heranças indivisas.....</b>	<b>90</b>
<b>II.3.3.1. Regime supletivo.....</b>	<b>91</b>
<b>II.3.3.2. Regime de imputação.....</b>	<b>93</b>
<b>II.3.3.3. Planeamento fiscal.....</b>	<b>94</b>
<b>II.3.3.3.1. Conclusões.....</b>	<b>98</b>
<b>II.3.4. Imóveis sem número de identificação fiscal.....</b>	<b>98</b>
<b>II.3.5. Comunhão de direitos.....</b>	<b>99</b>
<b>II.3.6. Deduções em imposto sobre o rendimento.....</b>	<b>101</b>
<b>II.3.6.1. Deduções em IRS.....</b>	<b>101</b>
<b>II.3.6.2. Deduções em IRC.....</b>	<b>103</b>
<b>II.4. Liquidação e cobrança.....</b>	<b>107</b>
<b>II.4.1. Regra geral.....</b>	<b>108</b>

<b>II.4.2. Casados ou unidos de facto.....</b>	<b>108</b>
<b>II.5. Incidência temporal.....</b>	<b>108</b>
<b>III. CLASSIFICAÇÃO DO AIMI.....</b>	<b>109</b>
<b>III.1. Imposto.....</b>	<b>109</b>
<b>III.1.1. Imposto parcelar.....</b>	<b>109</b>
<b>III.1.2. Imposto pessoal.....</b>	<b>110</b>
<b>III.1.3. Imposto sobre o património.....</b>	<b>112</b>
<b>IV.A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO ESTÁTICO EM PORTUGAL.....</b>	<b>114</b>
<b>IV.1. A Jugada.....</b>	<b>114</b>
<b>IV.2. A Décima Militar.....</b>	<b>114</b>
<b>IV.3. A Contribuição Predial.....</b>	<b>115</b>
<b>IV.3.1. O Código da Contribuição Predial.....</b>	<b>115</b>
<b>IV.3.2. A Reforma Tributária de 1922.....</b>	<b>116</b>
<b>IV.3.3. A Reforma Tributária de 1929.....</b>	<b>117</b>
<b>IV.3.4. O Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de julho.....</b>	<b>118</b>
<b>IV.4. A Contribuição Autárquica.....</b>	<b>119</b>
<b>IV.5. O IMI.....</b>	<b>120</b>
<b>IV.6. O Sistema de cadastro predial.....</b>	<b>121</b>
<b>V. ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DO AIMI.....</b>	<b>123</b>
<b>V.1. Fundamento financeiro.....</b>	<b>124</b>

<b>V.2. Fundamento axiológico.....</b>	<b>126</b>
<b>V.3. Fundamento constitucional.....</b>	<b>128</b>
<b>V.3.1. Finalidades gerais do sistema fiscal português.....</b>	<b>129</b>
<b>V.3.2. Finalidades específicas da tributação do património.....</b>	<b>129</b>
<b>VI. ANÁLISE COMPARATIVA DO AIMI COM A VERBA 28 DA TGIS.....</b>	<b>132</b>
<b>VI.1. A Génese da Verba 28 da TGIS.....</b>	<b>132</b>
<b>VI.2. Análise da incidência tributária da Verba 28 da TGIS.....</b>	<b>139</b>
<b>VI.2.1. Incidência objetiva.....</b>	<b>139</b>
<b>VI.2.1.1. Verba 28.1 da TGIS.....</b>	<b>140</b>
<b>VI.2.1.1.1. Prédios urbanos habitacionais.....</b>	<b>140</b>
<b>VI.2.1.1.1.1. Prédios urbanos habitacionais em desconformidade com a realidade fática.....</b>	<b>146</b>
<b>VI.2.1.1.1.2. Prédios urbanos em propriedade vertical.....</b>	<b>148</b>
<b>VI.2.1.1.2. Terrenos para construção destinados a habitação.....</b>	<b>151</b>
<b>VI.2.1.2. Verba 28.2 da TGIS.....</b>	<b>152</b>
<b>VI.2.1.3. Isenções objetivas.....</b>	<b>153</b>
<b>VI.2.2. Incidência subjetiva.....</b>	<b>153</b>
<b>VI.2.2.1. Isenções subjetivas.....</b>	<b>156</b>
<b>VI.2.3. <i>Quantum</i>.....</b>	<b>159</b>
<b>VI.2.4. Liquidação e cobrança.....</b>	<b>162</b>
<b>VI.2.4.1. Periodicidade da Verba 28 da TGIS.....</b>	<b>162</b>

<b>VI.2.4.2. Liquidação da Verba 28 da TGIS.....</b>	<b>162</b>
<b>VI.2.4.3. Prazos de pagamento da Verba 28 da TGIS.....</b>	<b>163</b>
<b>VI.2.4.4. Prazos de emissão dos documentos de cobrança da Verba 28 da TGIS.....</b>	<b>164</b>
<b>VI.2.4.5. Revisão oficiosa da liquidação e anulação.....</b>	<b>164</b>
<b>VI.2.5. Incidência temporal.....</b>	<b>165</b>
<b>VI.2.6. Regimes transitórios.....</b>	<b>166</b>
<b>VI.2.6.1. Regime transitório aplicável a 2012.....</b>	<b>166</b>
<b>VI.2.6.2. Regime transitório aplicável a 2013.....</b>	<b>168</b>
<b>VI.3. O AIMI como versão aperfeiçoada da Verba 28 da TGIS.....</b>	<b>169</b>
<b>VI.3.1. Gênese.....</b>	<b>169</b>
<b>VI.3.2. Incidência objetiva.....</b>	<b>169</b>
<b>VI.3.3. Incidência subjetiva.....</b>	<b>171</b>
<b>VI.3.4. <i>Quantum</i>.....</b>	<b>172</b>
<b>VI.3.5. Liquidação e cobrança.....</b>	<b>173</b>
<b>VI.3.6. Incidência temporal.....</b>	<b>174</b>
<b>VI.3.7. Conclusões.....</b>	<b>174</b>
<b>VII. ANÁLISE COMPARATIVA DO AIMI COM O IMI.....</b>	<b>176</b>
<b>VII.1. A Gênese do IMI.....</b>	<b>176</b>
<b>VII.2. Análise da incidência tributária do IMI.....</b>	<b>176</b>
<b>VII.2.1. Incidência objetiva.....</b>	<b>176</b>

VII.2.1.1. Isenções objetivas.....	177
VII.2.2. Incidência subjetiva.....	178
VII.2.2.1. Isenções subjetivas.....	179
VII.2.3. <i>Quantum</i> .....	183
VII.2.4. Liquidação e cobrança.....	185
VII.2.4.1. Periodicidade do IMI.....	185
VII.2.4.2. Liquidação do IMI.....	185
VII.2.4.3. Prazos de pagamento do IMI.....	186
VII.2.4.4. Prazos de emissão dos documentos de cobrança do IMI.....	188
VII.2.5. Incidência temporal.....	189
VII.3. O AIMI como imposto autónomo do IMI.....	189
VII.3.1. Génese.....	189
VII.3.2. Incidência objetiva.....	190
VII.3.3. Incidência subjetiva.....	191
VII.3.4. <i>Quantum</i> .....	190
VII.3.5. Liquidação e cobrança.....	190
VII.3.6. Incidência temporal.....	191
VII.3.7. Conclusões.....	191
VIII. CONCLUSÕES .....	194
IX. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	207

## I. INTRODUÇÃO

### I.1. A Génese do AIMI

O (novo) Adicional ao IMI foi criado pela LOE 2017, a qual acrescentou ao CIMI os artigos 135.º-A a 135.º-H<sup>1</sup>.

Em termos muito sintéticos, podemos dizer que o AIMI visa tributar os proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, sítos em território português:

- (i) Detidos por quaisquer estruturas jurídicas, ainda que sem personalidade jurídica, independentemente do VPT global dos mencionados prédios;
- (ii) Detidos por pessoas singulares ou por heranças indivisas, quando o VPT global dos mencionados prédios for superior a € 600.000,00<sup>2</sup>.

Ao mesmo tempo que criou o AIMI, a LEO 2017 revogou a (antiga) Verba 28 da TGIS<sup>3</sup>, que tributava a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com VPT igual ou superior a um milhão de euros<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. Artigo 219.º da LOE 2017.

Note-se que, pese embora, nos termos do artigo 221.º da LOE 2017 o legislador estabeleça o aditamento ao CIMI do Capítulo XV, o qual integraria “*os artigos 135.º-A a 135.º-L*”, a verdade é que se trata de um mero lapso de escrita, uma vez que não foi aditado pela mencionada lei nenhum artigo 135.º-L.

Atualmente, existe sim um artigo 135.º-L –, bem como um artigo 135.º-M –, mas apenas introduzido com a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (LOE 2018).

Assim, à data de entrega da presente dissertação, o AIMI encontra-se regulado pelos artigos 135.º-A a 135.º-M do CIMI.

<sup>2</sup> Cfr. Artigo 135.º-A e seguintes do CIMI.

<sup>3</sup> Criada pelo artigo 4.º, da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

A versão primitiva da Verba 28 da TGIS era a seguinte:

*“28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

A título meramente introdutório, importa referir que estavam sujeitos a IS, à taxa de 1%, os prédios urbanos habitacionais ou os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, de VPT superior a um milhão de euros<sup>5</sup>. Adicionalmente, estavam sujeitos à taxa mais gravosa de 7,5% os prédios detidos por sujeitos passivos residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal de tributação privilegiada com VPT superior a um milhão de euros<sup>6</sup>.

Segundo o Relatório do Orçamento de Estado para 2017, este novo imposto “(...) *introduz na tributação do património imobiliário um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados, com uma margem marginal (...)*”. No entanto, “[p]ara evitar o impacto deste imposto na atividade económica, *excluem-se da incidência os prédios rústicos, mistos, industriais e afectos à atividade turística (...). A possibilidade de dedução do montante de imposto pago à coleta relativa ao rendimento predial constitui adicionalmente um incentivo ao arrendamento e utilização produtiva do património*”.

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

---

28.1 - *Por prédio com afetação habitacional - 1%.*

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

<sup>4</sup> Cfr. Número 2, do artigo 210.º da LEO 2017.

<sup>5</sup> Cfr. Verba 28.1 da TGIS.

<sup>6</sup> Cfr. Verba 28.2 da TGIS.

## **I.2. Objetivos**

Dada a similitude de objeto entre o AIMI e a Verba 28 da TGIS – a tributação das designadas “*casas de luxo*” –, na presente dissertação defenderemos o carácter sucedâneo do AIMI face à antiga Verba 28 da TGIS, sendo os conteúdos abordados sempre numa perspetiva comparatística, destacando-se os pontos comuns e divergentes entre um e outro tributo. E, na sequência da sucessão do AIMI à Verba 28 da TGIS, defenderemos que o AIMI se trata de uma versão aperfeiçoada do seu protótipo.

Por um lado, a presente dissertação tem uma preocupação de índole prática, procurando apresentar o quadro jurídico deste novo imposto, dissecando, com pormenor, os seus pressupostos, bem como avançando algumas respostas relativamente a questões controvertidas ou não tão claras na lei.

Por outro, a presente dissertação tem também objetivos de índole teórico, designadamente a análise dos fundamentos que presidiram à criação deste novo imposto, bem como a sua constitucionalidade à luz das finalidades do sistema fiscal português. Numa abordagem teórica mais aprofundada e crítica, tomaremos posição relativamente a esta opção da criação do AIMI, na lógica custo-benefício dos impostos pessoais sobre o património, tendo em consideração o acervo de teorias sobre a tributação do património que dispomos nos nossos dias.

A título transversal, esta dissertação procurará atribuir uma identidade própria a este novo imposto, que, da nossa perspetiva, é um imposto autónomo do IMI e uma versão aperfeiçoada da antiga Verba 28 da TGIS.

## II. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO AIMI

Iniciaremos a presente dissertação pela análise da incidência tributária do AIMI, tendo como base as normas dos artigos 135.º-A a 135.º-M do CIMI, para que possamos compreender que realidades estão sujeitas a este novo imposto, respondendo, assim, com um maior rigor, a todas as questões a que nos propusemos.

Assim, no presente capítulo, procuraremos dissecar os pressupostos que, conjugados, originam a liquidação do AIMI.

### II.1. Incidência objetiva

Neste ponto, procuraremos delimitar a incidência objetiva do AIMI, isto é, responder ao seguinte: “*O que visa tributar o AIMI?*”.

A esse respeito, dispõe o artigo 135.º-B do CIMI, que tem precisamente como epígrafe “*Incidência objetiva*”, o seguinte:

*“1 - O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.*

*2 - São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código”.*

Da simples leitura do artigo *supra* mencionado preceito, podemos desde já, afirmar que o objeto do AIMI varia em função da espécie de prédio urbano, visando apenas alguns prédios da espécie dos prédios urbanos, não abrangendo, assim, os prédios rústicos<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> O nosso sistema fiscal contempla dois tipos de prédios:

- (i) Prédios rústicos;
- (ii) Prédios urbanos.

Os prédios rústicos correspondem, genericamente, a “*terrenos situados fora de um aglomerado urbano*”, tal como se pode ler no número 1, do artigo 3.º do CIMI. Já os prédios urbanos são,

Ora, tal como estabelece o acima mencionado artigo, estão, assim, sujeitos a AIMI “os prédios urbanos situados em território português”<sup>8</sup>, com exceção dos “classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros»”<sup>9</sup>, nos termos das alíneas b) e d), do número 1, do artigo 6.º do CIMI.

Vejamos, agora, o que dispõe o *supra* mencionado artigo 6.º, número 1, que tem como epígrafe “*Espécie de prédios urbanos*”, para clarificar que prédios urbanos estão, então, abrangidos por este novo imposto:

“*Os prédios urbanos dividem-se em:*

- a) Habitacionais;*
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;*
- c) Terrenos para construção;*
- d) Outros.*

Ora, da conjugação dos mencionados artigos 135.º-B e do número 1, do artigo 6.º, ambos do CIMI, podemos, desde já, avançar que o AIMI incide somente sobre:

- (i) Prédios urbanos habitacionais*<sup>10</sup>; e
- (ii) Terrenos para construção*<sup>11</sup>.

Este entendimento já foi, de resto, confirmado pela própria AT, na Informação Vinculativa prestada no âmbito do Processo 2017001516 – IV 12383, com despacho concordante de 31 de agosto de 2017 da Diretora de Serviços da DSIMI<sup>12</sup>.

---

em regra, “*todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos*”, conforme estabelece o artigo 4.º do CIMI.

<sup>8</sup> *Cfr.* Artigo 135.º-B, número 1, do CIMI.

<sup>9</sup> *Cfr.* Artigo 135.º-B, número 2 do CIMI.

<sup>10</sup> Nos termos do artigo 6.º, número 1, alínea a) do CIMI.

<sup>11</sup> Nos termos do artigo 6.º, número 1, alínea c) do CIMI.

Vejamos, com o detalhe merecido, os tipos de prédios urbanos sujeitos ao AIMI, começando pela sua delimitação negativa.

### II.1.1. Prédios não abrangidos

Face à técnica de redação (pela negativa) adotada pelo legislador no número 2, do artigo 135.º-B, do CIMI, pela expressão “*São excluídos do AIMI*”, entendemos que a análise da incidência objetiva deste novo imposto deve ser partir de uma prévia delimitação negativa, de modo a afastar os prédios urbanos que, sem margem para dúvidas, estão excluídos.

Desta forma, conjugando o *supra* mencionado preceito com o número 1, do artigo 6.º do CIMI, concluímos que estão excluídos do AIMI<sup>131415</sup>:

- (i) Os prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços<sup>16</sup>;
- (ii) Os prédios urbanos da espécie “*Outros*”<sup>17</sup>.

---

<sup>12</sup> Segundo o Ponto 18 da mencionada Circular: “*O artigo 135.º-B do CIMI consagra a incidência do AIMI sobre os prédios Processo: 2017001516 – IVE 12383 4 urbanos classificados como «habitacionais» e «terrenos para construção» nos termos das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI*”.

<sup>13</sup> No mesmo sentido, pronuncia-se ANA PAULA DOURADO: “*De fora da incidência do AIMI estão os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros»*”, In DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, Lisboa, 2017, p. 321.

<sup>14</sup> A esse respeito, JOSÉ PIRES destaca que “*A razão da exclusão de um universo tão grande de prédios do âmbito de incidência do tributo com as características globais do AIMI é uma opção de política legislativa que diminui o equilíbrio e a neutralidade do imposto, bem como a sua eficácia redistributiva. Esse universo de exclusão conduzirá ao incremento de operações de planeamento fiscal e de dissipação da incidência do imposto, mediante a alteração da sua classificação.*

*Por outro lado, sendo objetivo da criação do tributo a exigência de um maior esforço fiscal aos detentores de maiores volumes de riqueza, esse desiderato da justiça fiscal fica manifestamente limitado com um universo tão amplo de exclusões à sua incidência.*” In PIRES, José, Ob. Cit., p. 50.

<sup>15</sup> ANA PAULA DOURADO destaca que “*fica de fora grande parte do património imobiliário das empresas*”, In DOURADO, Ana Paula, Ob. Cit. p. 321.

<sup>16</sup> Tal como definidos na alínea b), do número 1, do artigo 6.º do CIMI.

Ora, podemos afirmar que os prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços, tratam-se de “*edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*”<sup>18</sup>.

Quanto aos prédios urbanos da espécie “*Outros*”, trata-se de uma espécie de prédio urbano residual, a qual inclui todos os “*terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios ou construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da exceção do n.º 3*”<sup>19</sup>.

JOSÉ PIRES acrescenta, ainda, a este elenco:

- (i) Os prédios rústicos<sup>20</sup>;
- (ii) Os prédios (urbanos) isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior<sup>21</sup>.

Deste modo, e tal como referido no ponto anterior, os prédios rústicos não são sujeitos a AIMI pelo facto de o número 1, do artigo 135.º-B definir, inequivocamente, como objeto do AIMI os “*prédios urbanos*”. Porém, neste subcapítulo pretendemos analisar,

---

<sup>17</sup> Tal como definidos na alínea d), do número 1, do artigo 6.º do CIMI.

<sup>18</sup> Segundo o número 2, do mesmo artigo.

<sup>19</sup> Nos termos do número 4, do artigo 6.º do CIMI.

<sup>20</sup> JOSÉ PIRES dá ênfase à “*exclusão dos prédios rústico da incidência real do AIMI*”, avançando que este facto “*dá continuidade a um certo abandono, pelo legislador fiscal, da tributação da propriedade rústica*”, criticando o facto de a reforma da tributação do património de 2003 se ter limitado “*praticamente, na sua totalidade, a reformar apenas a tributação dos prédios urbanos, praticamente nada mudando nos rústicos*”, pois “*se aparentemente este desinteresse do legislador é benéfico para os proprietários desses prédios, já sobrecarregados com outros impostos, ele não é necessariamente bom para o país no seu todo e para a adequada afetação a fins produtivos da riqueza imobiliária rústica*”. Na verdade, “*os terrenos rústicos são factores de produção, pelo que o seu abandono prejudica a riqueza do país*”, já que “*O abandono do legislador fiscal é muitas vezes acompanhado do abandono pelos proprietários deste tipo de bens*”. E “*Era esse um dos fenómenos que se verificava antes da reforma de 2003 relativamente aos prédios urbanos*”, in “*O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*”, abril de 2017, Almedina, pp. 47 e 48.

<sup>21</sup> Cfr. PIRES, José, Ob. Cit., pp. 47 e 48.

dentro dos prédios urbanos, quais são os prédios que não são sujeitos a AIMI, pelo que, neste ponto, não inserimos os prédios rústicos.

Quanto aos prédios (urbanos) isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior, entendemos que está em causa um benefício fiscal, sob a forma de isenção, ou seja, não está em causa uma delimitação negativa ou uma exclusão tributária, estado os prédios urbanos isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior sujeitos a AIMI<sup>22</sup>, pese embora o seu VPT não seja contabilizado<sup>23</sup>.

De facto, a norma de incidência objetiva do AIMI não exclui do AIMI os prédios urbanos isentos ou não sujeitos a IMI. Precisamente por estarem sujeitos a AIMI, a alínea a), do número 3, do artigo 135.º-C do CIMI determina a não contabilização para efeitos do VPT global sujeito a AIMI o VPT dos prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior.

## **II.1.2. Prédios abrangidos**

### **II.1.2.1. Prédios urbanos habitacionais**

Conforme *supra* referido, os prédios urbanos habitacionais são uma das espécies de prédios urbanos abrangidos pelo AIMI<sup>24</sup>.

A esse respeito, entendemos que o que releva para efeitos de incidência objetiva de AIMI não é a descrição constante da CPU, mas antes a utilização efetiva do prédio. É que, não raras vezes, as CPUs dos prédios estão desconformes com a realidade fáctica.

Vejamos:

Nesta sede, importa chamar à colação o princípio da substância sobre a forma<sup>25</sup>, de modo a afastar a tributação de manifestações de riqueza fora do quadro pretendido pelo

---

<sup>22</sup> Tal como decorre do artigo 135.º-B do CIMI.

<sup>23</sup> Nos termos do número 3, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>24</sup> Nos termos do disposto no número 2, do artigo 135.º-B, em conjugação com a alínea a), do número 1, do artigo 6.º, ambos do CIMI.

legislador. No caso concreto, importa afastar a tributação em AIMI de património imobiliário urbano não visado pelo legislador, tal como os prédios urbanos onde funcionam estabelecimentos comerciais.

Mas, para sermos mais rigorosos, a incidência objetiva do AIMI, isto é, a verificação da classificação de um prédio urbano como habitacional ou como terreno para construção, deve ser aferida em função da CPU, mas apenas de *prima facie*. Por outras palavras, deve a AT emitir as liquidações de AIMI tendo em conta a afetação constante das CPUs dos prédios urbanos.

De facto, sendo os atos de liquidação atos em massa<sup>26</sup>, não seria exigível que a AT se deslocasse, prédio urbano a prédio urbano, a fim de verificar se os prédios urbanos classificados como “*prédios urbanos habitacionais*” ou “*terrenos para construção*” estão, de facto, afetos a esses fins.

No entanto, comprovando o sujeito passivo que outra afetação é dada ao prédio (desde que, naturalmente autorizada, munida de todas as licenças necessárias para o efeito), deve a AT anular, ainda em sede graciosa, a liquidação.

---

<sup>25</sup> “*O princípio da substância sob a forma tem as suas origens na contabilidade e estando consagrado no Plano Oficial de Contabilidade como critério de decisão contabilística possível para evitar que o formalismo jurídico se torne obstáculo a que o balanço reflecta com exactidão a situação patrimonial da empresa. Trata-se de conferir equivalência económica a certos efeitos jurídicos, mas que no Direito Fiscal é utilizado com vista a reduzir a relevância da vontade do sujeito passivo na distribuição dos encargos tributários.*”, tal como esclarece o TCA Sul no Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 07918/14, datado de 19 de fevereiro de 2015.

Conclui o douto Acórdão que “*O intérprete da lei fiscal não pode deixar de atender à substancia económica dos factos tributários, isto porque, como frequentemente se acentua, o que efectivamente importa ao direito fiscal são as realidades económicas, as situações reais que expressam a percepção de rendimento ou a capacidade contributiva e não as meras roupagens com que, por vezes, se apresentam exteriormente.*”.

<sup>26</sup> ANA PAULA DOURADO explica que “*O facto de se tratar de um Direito de atos-massa, em que se pretende tributar todas as manifestações de riqueza em um universo ilimitado de contribuintes, faz com que o princípio da praticabilidade deva estar sempre presente e ajude a resolver a tensão entre a segurança jurídica (na sua manifestação de legalidade ou reserva de lei) e a justiça (princípio da igualdade)*”, In DOURADO, Ana Paula, Ob. Cit. p. 16.

Nesta hipótese, entendemos, no entanto, que não serão devidos juros indemnizatórios, uma vez que inexistente “*erro imputável aos serviços*”, não se reunindo este pressuposto exigido pelo artigo 43.º da LGT<sup>27</sup>.

Assim, da nossa perspectiva, um prédio urbano descrito na CPU como “*habitacional*” onde funcione um estabelecimento comercial não está abrangido pelo AIMI<sup>28</sup>.

Por outro lado, não queremos, com isto, dizer que estão excluídos do AIMI os prédios urbanos afetos a habitação que, por exemplo, estão inabitados por aguardarem um comprador. Apenas admitimos esta hipótese de afastamento dos prédios urbanos licenciados para habitação que estão afetos a outros fins, não a prédios que, na verdade, estão inutilizados<sup>29</sup>.

#### **II.1.2.2. Terrenos para construção**

Da leitura conjugada do número 2, do artigo 135.º-B, com a alínea c), do número 1, do artigo 6.º, ambos do CIMI, concluímos que o legislador quis abranger todos os terrenos para construção, independentemente da sua afetação. Conforme *supra* mencionado, este entendimento já foi sancionado pela Administração Tributária<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Estabelece o número 1, do artigo 43.º da LGT que “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

<sup>28</sup> Em consonância com a Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo 285/2014-T, de 19 de novembro de 2014, que, apesar de referir-se à antiga Verba 28.1 da TGIS, mantém atualidade, na nossa perspectiva, não só por defendermos o carácter sucedâneo do AIMI face à Verba 28 da TGIS, como também pelo facto do percurso feito pelo tribunal arbitral, ao chegar ao conceito de “*prédio habitacional*” a que alude alínea a), do número 1, do artigo 6.º do CIMI convergir com a solução adotada pelo legislador no AIMI.

<sup>29</sup> Sobre esta questão, JOSÉ PIRES pronuncia-se no sentido de “*para que o prédio classificado como de habitação ou como tendo outra qualquer afectação, não é necessário que esteja efectivamente afecto a esse fim, como ocorre, por exemplo nos casos em que o prédio está desabitado ou está à venda. O que é determinante é a sua vocação revelada pelo licenciamento ou, na falta deste, pela sua utilização normal*”, In PIRES, José, Ob. Cit. p. 48.

<sup>30</sup> No Ponto 18, da Informação Vinculativa prestada no âmbito do Processo 2017001516 – IV 12383, com despacho concordante de 31 de agosto de 2017 da Diretora de Serviços da DSIMI.

Ora, importa, pois, destacar que o que distingue os terrenos para construção dos demais terrenos, designadamente dos terrenos classificados como “*outros*” e dos “*prédios rústicos*”, é o facto de os mesmos poderem ser construídos ou loteados<sup>31</sup>.

Por outro lado, chamamos à atenção para o facto de um terreno que obtém resposta favorável ao pedido de informação prévia para construção estar já abrangido pelo AIMI, pese embora a matriz possa ainda não estar regularizada<sup>32</sup>, uma vez mais, pelo princípio da substância sobre a forma.

Mas, uma vez que o procedimento tributário é massificado, dificilmente concebemos a hipótese prática da AT exigir o pagamento de AIMI a um terreno que tivesse obtido resposta favorável ao pedido de informação prévia e ainda mantivesse na CPU a classificação de mero terreno.

---

Conforme será abordado no Capítulo V.1., apenas estavam sujeitos à Verba 28 da TGIS os terrenos para construção com afetação de habitação, daí a relevância de esclarecer que estão sujeitos a AIMI todos os terrenos para construção, independentemente da sua afetação.

<sup>31</sup> Tal como se conclui pela leitura do número 3, do artigo 6.º do CIMI: “*Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos*”.

<sup>32</sup> A propósito do procedimento constitutivo do direito a construir nos terrenos, explica JOSÉ PIRES:

*“Esses direitos dependem das autoridades públicas competentes, que são os municípios e o procedimento constitutivo segue o regime do RJUE – Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 555/99, de 16/12, em especial dos artigos 4º e 14º.*

*O procedimento constitutivo comum desse direito inicia-se com o pedido de aprovação do projeto de loteamento, construção ou obras de conservação, remodelação ou outras. O direito só se constitui mediante ato de deliberação expressa do município.*

*O RJUE prevê também regimes simplificados, que operam mediante reconhecimento tácito. São esses os casos da comunicação prévia do interessado, por exemplo nos casos de obras que não alterem a altura fachada nem número de pisos.*

*Do mesmo modo, tem também efeitos constitutivos do direito de construção a resposta favorável do pedido de informação prévia, porque o município que a emite fica vinculado ao seu teor”, In PIRES, José, Ob. Cit. pp.48 e 49.*

### **II.1.2.3. Isenções objetivas**

As isenções objetivas tratam-se de benefícios fiscais<sup>33</sup> atribuídos pelo legislador a certos prédios.

#### **II.1.2.3.1. Prédios com fins de habitação social**

Nos termos do 3, do artigo 135.º-C, para efeitos de AIMI não são contabilizados os VPTs:

- (i) dos terrenos que se destinem exclusivamente à construção de habitação social ou a custos controlados cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção ou associações de moradores<sup>34</sup>;
- (ii) dos prédios habitacionais ou terrenos para construção cujos titulares sejam condomínios, quando o VPT de cada prédio ou parte de prédio não exceda 20 vezes o valor anual do IAS<sup>3536</sup>;
- (iii) dos prédios cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção e associações de moradores<sup>37</sup>.

Entendemos que a não contabilização destes prédios configura um benefício fiscal, na modalidade de isenção total, sendo esta atribuída em função das finalidades

---

<sup>33</sup> Tal como explica ANA PAULA DOURADO, “*Os benefícios fiscais são desagravamentos fiscais que introduzem exceções à incidência tributária e que prosseguem finalidades não fiscais (extrafiscais)*”, podendo assumir a forma de “*isenções totais ou parciais, deduções à coleta, créditos fiscais presumidos, amortizações aceleradas, taxas reduzidas*” e que “*Por serem exceções às normas de incidência, os benefícios fiscais violam o princípio da igualdade. Assim, eles têm de ser justificados por princípios que se sobreponham à igualdade, em regra, devem ter duração limitada*”, In DOURADO, Ana Paula, Ob. Cit., pp. 64 e 65.

<sup>34</sup> Nos termos da alínea b), do número 3, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>35</sup> A Portaria n.º 21/2018 de 18 de janeiro, que procede à atualização anual do valor do indexante dos apoios sociais (IAS) definiu, no seu artigo 2.º, o valor do IAS para 2018 em € 428,90.

<sup>36</sup> Nos termos da alínea c), do número 1, do artigo 135.º C do CIMI.

<sup>37</sup> Cfr. alínea d), do número 3, do artigo 135º-C do CIMI.

prosseguidas pelos prédios – a função de garantir aos moradores uma habitação condigna –, e não tendo em conta os respetivos titulares.

É esta ideia de afetação do prédio ao direito à habitação que explica que os condomínios estejam isentos do AIMI quando o VPT de cada prédio ou parte de prédio não exceda 20 vezes o valor anual do indexante de apoios sociais<sup>38</sup>.

Paralelamente, destacamos que a isenção identificada em (iii) já abrange a isenção identificada em (i), pois a referência genérica a “*prédios ou partes de prédios urbanos*” contempla quer os terrenos para construção, quer os prédios urbanos habitacionais, sendo, da nossa perspetiva, redundante a alínea b), do número 3, do artigo 135.º-C, por englobar uma realidade já abrangida pela alínea d), do número 3, do artigo 135.º-C.

#### **II.1.2.3.2. Prédios isentos de IMI no ano anterior**

Tal como estabelece o número 3, do artigo 135.º-C, para efeitos deste VPT agregado não são contabilizados os VPTs dos prédios urbanos habitacionais ou terrenos para construção isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior.

São exemplo de prédios isentos de IMI, os seguintes:

- (i) Prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável<sup>39</sup>;
- (ii) Prédios exclusivamente afetos à atividade de abastecimento público de água às populações, de saneamento de águas residuais urbanas e de sistemas municipais de gestão de resíduos urbanos<sup>40</sup>;
- (iii) Prédios ou parte de prédios afetos a lojas com história, reconhecidos pelo município como estabelecimentos de interesse histórico e cultural ou social

---

<sup>38</sup> Corresponde a € 8.578,00, tendo em conta o IAS paa o ano de 2018.

<sup>39</sup> *Cfr.* Alínea n), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>40</sup> *Cfr.* Alínea p), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

local e que integrem o inventário nacional dos estabelecimentos e entidades de interesse histórico e cultural ou social local<sup>41</sup>;

- (iv) Prédios urbanos localizados em áreas de reabilitação urbana<sup>42</sup> que sejam objeto de ações de reabilitação<sup>43</sup> iniciadas após 1 de Janeiro de 2008 e que se encontrem concluídas até 31 de Dezembro de 2020<sup>44</sup>;
- (v) Prédios urbanos objeto de reabilitação urbanística<sup>46</sup>;

---

<sup>41</sup> Cfr. Alínea q), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>42</sup> Para efeitos deste benefício fiscal, considera-se “Área de reabilitação urbana” (...) “a área territorialmente delimitada, compreendendo espaços urbanos caracterizados pela insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infra-estruturas urbanísticas, dos equipamentos sociais, das áreas livres e espaços verdes, podendo abranger designadamente áreas e centros históricos, zonas de protecção de imóveis classificados ou em vias de classificação, nos termos da Lei de Bases do Património Cultural, áreas urbanas degradadas ou zonas urbanas consolidadas”, nos termos do disposto na alínea b), do número 23, do artigo 71.º do EBF.

<sup>43</sup> A lei define as “Ações de reabilitação” como “(...) as intervenções destinadas a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou vários edifícios, ou às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às suas fracções, ou a conceder-lhe novas aptidões funcionais, com vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, das quais resulte um estado de conservação do imóvel, pelo menos, dois níveis acima do atribuído antes da intervenção”, nos termos da alínea a), do número 23.º do artigo 71.º do Código do IRC, sendo “[a] delimitação das áreas de reabilitação urbana para efeitos do presente artigo é da competência da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, obtido parecer do IHRU, I. P., no prazo de 30 dias, improrrogáveis.”, conforme avança o número 25, do mesmo artigo.

<sup>44</sup> Cfr. Número 21, do artigo 71.º do EBF.

<sup>45</sup> Cfr. Alínea b), do número 22, do artigo 71.º do EBF.

<sup>46</sup> Nos termos do disposto no número 3, do artigo 45.º do EBF, “[e]ntende-se por reabilitação urbanística o processo de transformação do solo urbanizado, compreendendo a execução de obras de construção, reconstrução, alteração, ampliação, demolição e conservação de edifícios, tal como definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação, com o objetivo de melhorar as condições de uso, conservando o seu carácter fundamental, bem como o conjunto de operações urbanísticas e de loteamento e de obras de urbanização, que visem a recuperação de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, sendo tal reabilitação certificada pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P., ou pela câmara municipal, consoante o caso, e desde que, em qualquer caso, seja atribuída a esse prédio, quando exigível, uma classificação energética igual ou superior a A ou quando, na sequência dessa reabilitação, lhe seja atribuída classe energética superior à anteriormente certificada, em pelo menos dois níveis, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2013, de 20 de agosto, com exceção dos casos em que tais prédios se encontrem dispensados de um ou mais requisitos de eficiência energética, nomeadamente nos termos do disposto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 53/2014, de 8 de abril.”

- (vi) Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação<sup>48</sup>;
- (vii) Prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística<sup>49</sup>.

### **II.1.2.3.3. Prédios não sujeitos a IMI no ano anterior**

São exemplo de prédios não sujeitos a IMI, os seguintes:

- (i) Terrenos para construção que tenham passado a figurar no inventário de uma pessoa singular ou coletiva que tenham como objeto a construção de edifícios para venda, até ao fim do 4.º ano seguinte ao da sua inscrição no inventário<sup>50</sup>;

---

<sup>47</sup> *Cfr.* Número 1, do artigo 45.º do EBF.

Nos termos do disposto nos números 4 e 5, do artigo 45.º do EBF, as mencionadas isenções estão dependentes de reconhecimento pela Câmara Municipal onde se localize o imóvel após conclusão das obras e da emissão das certificações urbanística e energética.

Ora, significa que no momento da aquisição do imóvel será pago o IMT tal como se não existisse a isenção. A Câmara Municipal dispõe de um prazo de 30 dias para comunicar ao Serviço de Finanças o reconhecimento da isenção, devendo o mesmo anular as liquidações e devolver o imposto indevidamente pago no prazo de 15 dias, nos termos do disposto no número 6, do artigo 45.º do EBF.

A lei esclarece que este benefício fiscal não cumula com outros benefícios fiscais de idêntica natureza, nos termos do número 7, do artigo 45.º do EBF, tal como o benefício fiscal a que alude o artigo 71.º do EBF.

Não fazendo o legislador distinção, trata-se de um benefício fiscal aplicável tanto a pessoas singulares, como a pessoas coletivas e outras entidades.

<sup>48</sup> *Cfr.* Artigo 46.º do EBF.

<sup>49</sup> *Cfr.* Artigo 47.º do EBF.

<sup>50</sup> *Cfr.* Alínea d), do número 1, do artigo 9.º do CIMI.

- (ii) Prédios que tenham passado a figurar no inventário de uma pessoa singular ou coletiva que tenham como objeto a compras de prédios para venda, até ao fim do 3.º ano seguinte ao da sua inscrição no inventário<sup>51</sup>.

## **II.2. Incidência subjetiva**

Quanto à incidência subjetiva do AIMI, o que se pretende é responder à questão: “*Quem é sujeito passivo do AIMI?*”.

Nos termos do disposto no artigo 135.º-A do CIMI, que tem como epígrafe “*Incidência subjetiva*”:

*“1 - São sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.*

*2 - Para efeitos do n.º 1, são equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal.*

*3 - A qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios estabelecidos no artigo 8.º do presente Código, com as necessárias adaptações, tendo por referência a data de 1 de janeiro do ano a que o adicional ao imposto municipal sobre imóveis respeita.*

*4 - Não são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as empresas municipais”.*

Do acima exposto, concluímos que o AIMI tem como sujeitos passivos todos os entes (pessoas singulares, pessoas coletivas ou, ainda, quaisquer outras entidades, ainda que sem personalidade jurídica) que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de

---

<sup>51</sup> Cfr. Alínea e), do número 1 do número 4, do artigo 9.º do CIMI.

prédios urbanos afetos a habitação ou terrenos para construção sítos em território português, com exceção das empresas municipais.

Vejamos, com maior detalhe, a incidência subjetiva de AIMI.

## **II.2.1. Titulares dos prédios abrangidos**

### **II.2.1.1. Proprietários, usufrutuários e superficiários**

No AIMI, são sujeitos passivos aqueles que manifestam riqueza oriunda do património imobiliário, ao serem titulares das utilidades económicas de prédios urbanos habitacionais ou de terrenos para construção, na qualidade de proprietários<sup>52</sup>, usufrutuários<sup>53</sup> ou de superficiários<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> Nos termos do artigo 1305.º do CC: “*O proprietário goza de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas*”.

JOSÉ ALBERTO VIEIRA explica que “*Apesar da limitação desta fórmula de inspiração romana, o direito de propriedade atribui ao titular todos os poderes ou faculdade que à coisa se podem referir. O proprietário pode fazer qualquer aproveitamento da coisa que a lei não proíba, o que leva a considerar para a sua delimitação somente as restrições a esse aproveitamento (conteúdo negativo)*”, In VIEIRA, José Alberto, *Direitos Reais*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

<sup>53</sup> Dispõe o artigo 1439.º do CC o seguinte: “*Usufruto é o direito de gozar temporária e plenamente uma coisa ou direito alheio, sem alterar a sua forma ou substância*”.

JOSÉ ALBERTO VIEIRA esclarece que “*Se descontarmos a duração – temporária – do usufruto e os limites negativos da forma e da substância, a delimitação positiva do usufruto oferece semelhança com a propriedade (art. 1305.º)*”, In VIEIRA, José Alberto, *Ob. Cit.* p. 656.

<sup>54</sup> Estabelece o artigo 1525.º do CC que:

“*1- Tendo por objeto a construção de uma obra, o direito de superfície pode abranger uma parte do solo não necessária à sua implantação, desde que ela tenha utilidade para o uso da obra.*

“*2- O direito de superfície pode ter por objeto a construção ou a manutenção de obra sob solo alheio*”.

Segundo JOSÉ ALBERTO VIEIRA, “*O direito de superfície outorga, como qualquer direito real, um conteúdo típico de aproveitamento de uma coisa, que neste caso é sempre um imóvel. Porém, ao contrário do que sucede com os direitos de propriedade e de usufruto, em que o gozo é atribuído universalmente aos titulares, ainda que com limites (no caso do usufruto), no direito de superfície muda a técnica legal de conformação do tipo de direito real, que abrange somente poderes individualizados e dirigidos funcionalmente a construir ou manter obra ou fazer ou manter plantações*”, elucidando que “*O superficiário não tem o conteúdo normal do gozo, nomeadamente o uso e fruição do imóvel*”, In VIEIRA, José Alberto, *Ob. Cit.* p. 697.

Neste caso, o facto de serem sujeitos passivos de AIMI, além do proprietário, o usufrutuário ou superficiário, prende-se com a necessidade de tributar quem manifesta capacidade contributiva<sup>56</sup>.

Pois, na verdade, sempre que um imóvel está onerado com um usufruto ou direito de superfície, o conteúdo do direito do proprietário torna-se bastante reduzido, sendo essa a razão que terá levado o legislador a exigir do usufrutuário ou do superficiário o AIMI.

Importa esclarecer que o AIMI apenas será devido ao usufrutuário ou ao superficiário após o início da constituição da obra ou do termo da plantação, respetivamente, tal como estabelece o número 2, do artigo 8.º do CIMI<sup>57</sup>, aplicável *ex vi* número 3, do artigo 135.º-A do CIMI, o que bem se compreende. De facto, só a partir da construção da obra ou do termo da plantação é que o usufrutuário e o superficiário, respetivamente, passam a ser titulares das utilidades económicas dos imóveis.

Por fim, destacamos a presunção de que proprietário, usufrutuário ou superficiário é quem constar da matriz predial, nos termos do número 4, do artigo 8.º do CIMI<sup>58</sup>, aplicável *ex vi* número 3, do artigo 135.º-A do CIMI.

---

<sup>55</sup> Tal como prevê o já referido artigo 135.º-A do CIMI.

<sup>56</sup> Segundo ANA PAULA DOURADO, “*Nos impostos, o princípio da igualdade é concretizado pelo princípio da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva é um princípio de justiça fiscal e contém a medida de comparabilidade entre o objeto de tributação, por um lado, e a medida de comparabilidade entre os sujeitos passivos, por outro lado*”, definindo a capacidade contributiva como “*a medida de igualdade económica que rege a tributação dos impostos*”. E, “*Por ser uma medida, a tributação da capacidade contributiva num Estado de Direito tem de aplicar-se ao universo de sujeitos que manifestam essa capacidade e não apenas a alguns, sob pena de se criarem privilegiados e discriminados*”, In DOURADO, Ana Paula, Ob. Cit., p. 191.

<sup>57</sup> Estabelece este artigo que “*Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação.*”

<sup>58</sup> Nos termos do número 4, do artigo 8.º do CIMI “*Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n.º 1 ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio*”.

No entanto, esta presunção é ilidível, mediante prova de que o proprietário, usufrutuário ou superficiário é outra pessoa. Entendemos que esta presunção visa apenas inverter o ónus da prova<sup>59</sup> a favor da AT, para que não fique privada de emitir as liquidações de AIMI são emitidas em massa.

Assim, parece-nos que o cadastro predial não é mais do que um mecanismo encontrado pela AT para controlar os prédios sitos em território português, de modo a liquidar em massa os impostos sobre o património imobiliário, aproveitando a eficiência proporcionada pelas economias de escala, sem prejuízo de, liquidação a liquidação, a pessoa inscrita como titular do prédio possa afastar a sua sujeição, demonstrando que o prédio é da titularidade de outra pessoa.

### **II.2.1.2. Titulares dos prédios omissos**

Quantos aos prédios omissos, o legislador estabelece, para o IMI, a presunção de que o adquirente é o sujeito passivo, sendo esta presunção ilidível, conforme decorre do número 2, do artigo 13.º do CIMI<sup>60</sup>. Será esta presunção extensível ao AIMI?

Por um lado, o AIMI está sistematicamente inserido no CIMI. Por outro, o AIMI é um imposto autónomo do IMI, pese embora a sua denominação de “*Adicional*”.

Vejamos:

Na parte final do número 1, do artigo 135.º-G do CIMI, o legislador estabelece que o AIMI será liquidado pela AT “*em relação aos sujeitos passivos constantes das matrizes*”<sup>61</sup>, o que parece indiciar que, quanto aos prédios omissos, a AT não liquidaria AIMI, já que nos prédios omissos não há registo dos seus titulares.

---

<sup>59</sup> Recordamos que, nos termos do número 1, do artigo 74.º da LGT: “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

<sup>60</sup> Nos termos deste artigo, “*Presume-se que o adquirente de um prédio omissos tomou conhecimento da omissão no momento da transmissão ou do início da posse, salvo prova em contrário*”.

Por um lado, entendemos que seria completamente esquizofrénico que a AT, para efeitos de IMI, considerasse que o sujeito passivo é o adquirente do prédio omissos e, depois, em sede de AIMI, desconsiderasse que aquele prédio é da titularidade do mesmo sujeito. Além disso, entender que o AIMI não se aplica a prédios omissos seria atentatório do princípio da igualdade tributária<sup>62</sup>, uma vez que sujeitos passivos que manifestam a mesma capacidade contributiva seriam tributados de forma desigual.

Porém, sendo a teleologia do AIMI tributar os sujeitos passivos que manifestam uma capacidade contributiva adicional, parece-nos contrário ao princípio da capacidade contributiva que ao património imobiliário do adquirente seja adicionado o VPT de um prédio que não esteve sequer na sua posse antes da aquisição do título de propriedade. De facto, o carácter pessoal do AIMI obstará à liquidação retroativa, dos últimos 4 anos, do AIMI não liquidado ao seu verdadeiro titular de facto.

Assim, estamos com JOSÉ PIRES, quando afirma que “*não prevendo a norma de sujeição pessoal do AIMI nada acerca dos prédios omissos, só depois da sua inscrição na matriz deve ser efetuada a liquidação do adicional*”<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> Dispõe o mencionado número 1, do artigo 135.º-G do CIMI: “*O adicional ao imposto municipal sobre imóveis é liquidado anualmente, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, 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.*”

<sup>62</sup> Por contrariedade à norma constitucional prevista no número 2, do artigo 13.º da CRP.

ANA PAULA DOURADO ensina que “*O princípio da igualdade na sua vertente negativa proíbe as discriminações e os privilégios fiscais (art. 13.º, n.º 2, da CRP). O significado de discriminação fiscal é hoje determinado não apenas à luz da nossa Constituição, mas também à luz do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). A determinação de privilégios e de discriminações fiscais exige a comparação entre sujeitos passivos e objetos de tributação: o juízo de comparabilidade pode ser complexo (...) O princípio da igualdade, na sua vertente positiva, é ainda mais difícil de concretizar do que o princípio da igualdade na vertente negativa, é preciso tratar de igual modo situações iguais, de modo desigual, situações desiguais, corrigindo ainda desigualdades (componente ativa ou material da igualdade). Neste último sentido, o princípio da igualdade é decorrência do princípio da justiça*”, In DOURADO, Ana Paula, Ob. Cit., p. 190.

<sup>63</sup> JOSÉ PIRES inicia a análise da questão com base no disposto na parte final do número 3, do artigo 8.º do CIMI. Porém, afirma que “*As normas que regulam a incidência do AIMI são específicas e diferentes das que regulam a incidência do AIMI e não contêm presunção*

Destacamos que, quanto aos prédios omissos, a liquidação de IMI apenas ocorre após a avaliação e inscrição do prédio na matriz predial, sempre com respeito pelo prazo de quatro anos de caducidade do direito à liquidação<sup>64</sup>.

---

*expressa idêntica, limitando-se a estabelecer que o sujeito passivo é o proprietário, usufrutuário ou superficiário dos prédios. Porém, o n.º 3 do artigo 135.º-A do CIMI estabelece, de forma genérica, que a «qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios» daquele artigo 8.º do CIMI, o que parece abranger ambas aquelas presunções». E continua, referindo que “A formulação legislativa poderia ser um pouco mais precisa”, avançando que “Esta presunção não existe de forma expressa no AIMI e não é claro que ele se possa incluir como um dos critérios de determinação da «qualidade do sujeito passivo» do artigo 8.º do CIMI que o n.º 3 do artigo 135.º-A importa para o regime de incidência pessoal do AIMI. É que a presunção de que as pessoas inscritas como titulares dos prédios nas matrizes prediais são os seus proprietários, usufrutuários ou superficiários, e por isso sujeitos passivos do imposto não é um «critério de determinação da qualidade de sujeito passivo». É, em si mesma, uma estatuição constitutiva da própria incidência subjetiva. Não é um critério para conduzir o intérprete a integrar uma realidade numa previsão legal, é a própria previsão legal. Provavelmente teria sido mais simples que na definição do sujeito passivo do AIMI, a lei se reportasse simplesmente para o Código do IMI, aplicando-se, na sua plenitude o artigo 8.º do CIMP”. E justifica, ainda, a sua posição, afirmando que “A inclusão daquelas duas presunções na remissão genérica antes enunciada está assumida pelo legislador na regulação do procedimento de liquidação, dado que determina à administração tributária que deve proceder à liquidação do adicional, «em relação aos sujeitos passivos que constam das matrizes prediais» (parte final do n.º 1 do artigo 135.º-G do CIMI). Conclui, assim, José Pires que “Desta forma parecem assumir-se como sujeitos passivos do AIMI todas as pessoas em nome de quem estão inscritos os prédios nas matrizes prediais. Por outro lado, não prevendo a norma de sujeição pessoal do AIMI nada acerca dos prédios omissos, só depois da sua inscrição na matriz deve ser efetuada a liquidação do adicional.” Contudo, admite que “De qualquer forma, (...), parece mesmo ter sido essa a vontade do legislador, embora provavelmente ela não tivesse ficado expressa da forma mais assertiva.”, In PIRES, José, Ob. Cit., pp. 53 e 54.*

<sup>64</sup> Nos termos do disposto no número 3, do artigo 113.º do CIMI, que estabelece o seguinte: “Logo que a avaliação de prédio omissos, melhorado, modificado ou ampliado se torne definitiva, liquida-se o imposto a que houver lugar, com observância do disposto no n.º 1 do artigo 116.º”.

Por sua vez, o aludido número 1, do artigo 116.º do CIMI estabelece que “As liquidações do imposto, ainda que adicionais, são efetuadas nos prazos e termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária, salvo nas situações previstas no n.º 5 do artigo 113.º, caso em que a liquidação é efetuada relativamente a todos os anos em que o sujeito passivo gozou indevidamente dos benefícios, com o limite de oito anos seguintes àquele em que os pressupostos da isenção deixaram de se verificar”.

Por fim, nos termos do número 1, do artigo 45.º da LGT “O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”, sendo que “O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”, conforme esclarece o número 4, do artigo 45.º da LGT.

## II.2.2. Forma jurídica dos titulares dos prédios

### II.2.2.1. Pessoas singulares e pessoas coletivas

Tal como referido, as pessoas singulares e coletivas são um dos sujeitos passivos de AIMI<sup>65</sup>, tendo em conta a classificação pela forma jurídica do titular dos prédios.

Quanto às pessoas singulares e coletivas sujeitas ao AIMI, apenas destacamos que, como não poderia deixar de ser, são sujeitas passivas de AIMI não só as pessoas singulares e coletivas residentes, como as não residentes em território português, com ou sem estabelecimento estável<sup>66</sup>.

De outro modo, a norma padeceria de inconstitucionalidade material, por violação do princípio da igualdade tributária, uma vez que se estaria a tratar de modo mais favorável – ao isentar de AIMI – contribuintes que manifesta a mesma capacidade contributiva.

É que, de facto, este imposto visa tributar os proprietários, usufrutuários e superficiários de prédios sítos em território português, sendo, portanto, para esse efeito, irrelevante a residência fiscal do seu titular<sup>67</sup>.

Entre as pessoas coletivas suscetíveis de ser sujeitos passivos de AIMI, destacamos as sociedades comerciais, as associações, as fundações<sup>68</sup> e IPSSs<sup>69</sup>.

---

<sup>65</sup> Nos termos do já mencionado número 1, do artigo 135.º-A do CIMI.

<sup>66</sup> No mesmo sentido, *vide* ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, *Tributação do Património – IMI, IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 396 e 397.

<sup>67</sup> Não obstante, como veremos, o legislador tenha criado uma taxa de AIMI mais gravosa para residentes em regimes de tributação privilegiada, o que torna a residência fiscal do titular do prédio sujeito a AIMI relevante. Porém, já tem que ver com outro objetivo prosseguido pelo legislador, designadamente o de combater a fraude e a evasão fiscais, assumindo esta taxa uma natureza sancionatória.

<sup>68</sup> *Cfr.* Artigo 158.º do CC.

<sup>69</sup> *Cfr.* Artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 172-A/ 2014, de 25 de fevereiro.

### II.2.2.2. Entidades equiparadas a pessoas coletivas

Para efeitos de AIMI, são equiparadas a pessoas coletivas quaisquer entes, ainda que não dotados de personalidade jurídica, incluindo as heranças indivisas<sup>71</sup>.

Em primeiro lugar, importa referir que esta equiparação de outras entidades, ainda que sem personalidade jurídica, a pessoas coletivas, para efeitos de AIMI, visa garantir a igualdade entre entes que manifestam capacidades contributivas idênticas.

Em segundo lugar, entendemos que esta norma atribuiu personalidade tributária aos entes que, ainda que sem personalidade jurídica, sejam titulares de prédios sujeitos a AIMI<sup>72</sup>.

Senão, vejamos:

A verdade é que, para efeitos fiscais, negar a personalidade tributária de entidades, ainda que sem personalidade jurídica, com património imobiliário, seria atentatório de princípios constitucionais como o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva, plasmados nos artigos 13.º e 104.º da CRP. Tal implicaria não tributar um ente com património imobiliário, o que significa que teríamos uma manifestação de capacidade contributiva sem que a Administração Tributária a pudesse tributar, o que seria atentatório do princípio da capacidade contributiva. Além disso, haveria uma violação clara do princípio da igualdade tributária, já que contribuintes mais habilitados transmitiriam parte do seu património para uma entidade deste tipo, obstando ao pagamento do AIMI, em virtude da ausência de personalidade jurídica e tributária daquela estrutura jurídica.

---

<sup>70</sup> No mesmo sentido, *vide* ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, *Tributação do Património – IMI, IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 396.

<sup>71</sup> Nos termos do disposto no número 2, do artigo 135.º-A do CIMI.

<sup>72</sup> Entendimento confirmado pela Administração Tributária, vertido no Ponto 2, alínea b), da já referida Informação Vinculativa prestada no âmbito do Processo 2017001516 – IV 12383, com despacho concordante de 31 de agosto de 2017 da Diretora de Serviços da DSIMI.

Vale a pena referir que, nos termos do disposto no artigo 15.º da LGT “*A personalidade tributária consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias*”.

Com base nesta norma, a doutrina tem vindo a estabelecer, como regra, que “*A personalidade jurídica tributária coincide, em princípio, com a personalidade jurídica em geral*”<sup>73</sup>.

Porém, “*O Direito português, bem como outros direitos, obriga ao pagamento de tributos entes desprovidos de personalidade jurídica em geral. Daqui resulta que sujeitos carecidos de personalidade jurídica em geral são sujeitos passivos de impostos, titulares do conjunto de direitos e deveres que integram uma posição jurídica tributária*”.

Nesta ordem de ideias, podemos, assim, afirmar que, para efeitos de AIMI, qualquer entidade, ainda que sem personalidade jurídica, que seja titular de prédios urbanos, tem personalidade tributária.

A esse respeito, o STA já se pronunciou no sentido de que a personalidade tributária não é exclusiva das entidades dotadas de personalidade jurídica e que o património autónomo consiste num “*regime especial de tributação que se reconduz a que determinada massa de bens e direitos seja submetida a um regime unitário e autónomo para efeitos de determinação da extensão da obrigação*”<sup>74</sup>.

Em suma, esta equiparação de entidades ainda que desprovidas de personalidade jurídica a pessoas coletivas visa garantir a igualdade tributária.

Parece-nos que se poderão incluir nesta categoria, entre outros<sup>75</sup>:

---

<sup>73</sup> In CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamin Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – Anotada e comentada*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita Editora, Lisboa, Maio de 2012, p. 164.

<sup>74</sup> Vide, Acórdão do STA, Processo n.º 0200/08, de 07/05/2008, Relator Jorge de Sousa.

<sup>75</sup> JOSÉ PIRES apresenta como hipóteses abrangidas pelo número 2, do artigo 135.º-A do CIMI: “*os fundos de investimento, as heranças jacentes, as entidades religiosas que não estejam constituídas como pessoas coletivas, as sociedades civis sem personalidade jurídica, bem como*

- i.* As Heranças jacentes;
- ii.* As Heranças indivisas;
- iii.* As Sociedades civis sem personalidade jurídica;
- iv.* As Sociedades irregulares;
- v.* Os Consórcios;
- vi.* Os Condomínios;
- vii.* Os FII;
- viii.* O *Trust*.

Vejam, com o detalhe merecido, como seria levada a cabo, em termos práticos, a tributação em AIMI destas entidades:

#### **II.2.2.2.1. Herança**

##### **II.2.2.2.1.1. Herança jacente**

A herança jacente vem definida no artigo 2046.º do CC<sup>76</sup>, sendo caracterizada por não ter ainda os seus herdeiros determinados, por ainda não ter sido aceita, nem declarada vaga para o Estado.

Pese embora a herança jacente não tenha personalidade jurídica, a verdade é que a lei processual lhe atribui personalidade judiciária, precisamente por não ter os seus herdeiros definidos<sup>77</sup>.

Assim, a herança jacente não se confunde com a herança indivisa, situação que ocorre quando a herança jacente é aceite pelos seus herdeiros, passando a ter os seus titulares

---

*as formas jurídicas previstas na lei de cooperação entre empresas*”, In PIRES, José, Ob. Cit., pp. 55 e 56.

<sup>76</sup> Estabelece o artigo 2046.º do CC o seguinte: “*Diz-se jacente a herança aberta, mas ainda não aceita nem declarada vaga para o Estado*”.

<sup>77</sup> Dispõe a alínea a), do artigo 12.º do CPC que: “*Têm ainda personalidade judiciária: (...) A herança jacente e os patrimónios autónomos semelhantes cujo titular não estiver determinado*”.

determinados, embora se mantenha a situação de indivisão, pelo facto de o património que a integra não estar ainda repartido pelos seus herdeiros<sup>78</sup>.

Ora, por já ter os seus herdeiros definidos, a herança indivisa não tem personalidade jurídica, nem sequer judiciária<sup>79</sup>.

Face ao exposto, entendemos que sempre que uma herança jacente incorpore património imobiliário sujeito a AIMI, deverá a mesma ser considerada sujeito passivo de AIMI por via da equiparação a pessoas coletivas de “*quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica*”.

Porém, em termos práticos, uma vez que a herança jacente não tem NIF atribuído<sup>80</sup>, e o falecido já não pode ser sujeito passivo, pois a sua personalidade jurídica, e consequentemente tributária, cessou com a morte<sup>81</sup>, a liquidação de AIMI deverá, no nosso entendimento, ser emitida quando a herança jacente se tornar indivisa, momento em que já existe um NIF em nome de quem emitir a liquidação de AIMI, com o limite estabelecido pelo prazo de caducidade de 4 anos previsto no número 1, do artigo 45.º da LGT.

---

<sup>78</sup> Nesse sentido, vide o Acórdão do TR de Guimarães, proferido no âmbito do Processo 72/15.3T8VPA.G1, datado de 2 de junho de 2016:

“1. A herança indivisa ou não partilhada não se confunde com a herança jacente, pois que esta supõe que se mantenha uma situação de indeterminação dos herdeiros ou de não aceitação da herança.

2. A herança indivisa e não partilhada apenas goza de personalidade judiciária enquanto se mantiver na situação (tendencialmente transitória) de jacente.

3. A partir da cessação desta situação, operada mediante a sua aceitação por parte dos sucessíveis chamados, passa a não dispor de tal prerrogativa processual pelo que não poderá, em seu próprio nome, desempenhar o papel de parte processual em lide forense, demandar e ser demandada”.

<sup>79</sup> Trata-se de um entendimento dominante, de que é exemplo o Acórdão do TR de Guimarães, proferido no âmbito do Processo n.º 1002/11.7TJVNFG1, de 17 de janeiro de 2013, onde os Venerandos Juízes concluem que: “A herança indivisa aceite pelos sucessores do seu autor não tem personalidade judiciária, nem é subsumível, para esse efeito, à figura de património autónomo semelhante de titular não determinado”.

<sup>80</sup> Pois o Decreto-Lei n.º 14/ 2013, de 28 de janeiro apenas menciona a atribuição de NIF às heranças indivisas.

<sup>81</sup> Nos termos do número 1, do artigo 68.º do CC, “A personalidade cessa com a morte”.

### II.2.2.2.1.2. Herança indivisa

O legislador equipara as heranças indivisas às pessoas coletivas, considerando-as sujeitos passivo de AIMI<sup>82</sup>.

Conforme já mencionado, nas heranças indivisas os herdeiros já se encontram determinados, pese embora o património da herança ainda não tenha sido distribuído pelos herdeiros.

De facto, não dispondo as heranças indivisas de personalidade jurídica<sup>83</sup>, bem se compreende a necessidade do legislador esclarecer que as mesmas se equiparam às pessoas coletivas para efeitos de AIMI, de modo a sujeitar os prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção por ela detidos (enquanto proprietária, usufrutuária ou superficiária) a AIMI.

No entanto, esta equiparação das heranças indivisas às pessoas coletivas poderá gerar alguma confusão, já que, conforme veremos, em termos de *quantum*, o apuramento do AIMI segue, em regra, o regime previsto para as pessoas singulares<sup>84,85</sup>.

Novamente, à semelhança da equiparação de quaisquer entes, ainda que não dotados de personalidade jurídica a pessoa coletiva, esta equiparação da herança indivisa visa garantir a igualdade tributária.

---

<sup>82</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-A do CIMI.

<sup>83</sup> De facto, em nenhuma norma se estabelece que a herança indivisa ou jacente ou não partilhada goza de personalidade jurídica.

<sup>84</sup> JOSÉ PIRES destaca que “*No que respeita às heranças indivisas, a equiparação não produz qualquer consequência prática, dado que estas entidades são tributadas com o mesmo regime das pessoas singulares*”, explicando que “[a]parentemente a equiparação resultará da preocupação do legislador pelo facto de estas entidades não terem personalidade jurídica, mas mesmo assim a equiparação era desnecessária, sendo mais adequada uma remissão para o artigo 81.º do Código do IMI e para o n.º 5 do artigo 8.º que expressamente reconhecem as heranças indivisas como sujeito passivo do imposto”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 60.

<sup>85</sup> No mesmo sentido, vide JOSÉ PIRES: “*As heranças indivisas são sujeitos passivos do AIMI, apesar de a equiparação legal a pessoas coletivas que a lei estabelece no n.º 2 do artigo 135.º-A do CIMI não produzir efeitos no regime aplicável.*”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 66.

#### II.2.2.2.2. Sociedades civis sem personalidade jurídica

Para quem entenda que as sociedades civis<sup>86</sup> são entes desprovidos de personalidade jurídica<sup>87</sup>, entendemos que serão aqui considerados sujeitos passivos de AIMI, sempre que os sócios entrem para a sociedade com prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção.

Em termos de responsabilidade por dívidas, segue o disposto no artigo 997.º do CC, que prevê a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios, com benefício da excussão prévia do património social<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> Nos termos do artigo 980.º do CC, “*Contrato de sociedade é aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa atividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa atividade*”.

<sup>87</sup> De facto, em nenhum artigo do CC é atribuída personalidade jurídica às sociedades civis, sendo esse o argumento principal que leva autores como PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, MOTA PINTO e RAÚL VENTURA a negar personalidade jurídica às sociedades civis.

Por outro lado, autores como CASTRO MENDES, OLIVEIRA ASCENSÃO, MENEZES CORDEIRO e CARVALHO FERNANDES defendem que as sociedades civis têm personalidade jurídica, ainda que “*rudimentar*”, nas palavras de MENEZES CORDEIRO, pois, na verdade, as sociedades civis puras têm aspetos em comum com as sociedades comerciais, desde logo, são sujeitas a inscrição no RNPC.

Para maiores desenvolvimentos, *vide* MAGALHÃES, Manuel; ALMEIDA, Igor, *A Natureza Jurídica das sociedades civis*, Monografia, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa.

Não nos pronunciaremos quanto a esta questão, apenas cabe referir que, ainda que se entenda que as sociedades civis simples são desprovidas de personalidade jurídica, mantêm-se a personalidade tributária para efeitos de AIMI.

<sup>88</sup> Estabelece o artigo 997.º do CC:

- “1- *Pelas dívidas sociais respondem a sociedade e, pessoal e solidariamente, os sócios.*
- 2- *Porém, o sócio demandado para pagamento dos débitos da sociedade pode exigir a prévia excussão do património social.*
- 3- *A responsabilidade dos sócios que não sejam administradores pode ser modificada, limitada ou excluída por cláusula expressa do contrato, exceto no caso de a administração competir unicamente a terceiros pessoas; se a cláusula não estiver sujeita a registo, é aplicável, quanto à sua oponibilidade a terceiros, o disposto no n.º 2 do artigo anterior.*
- 4- *O sócio não pode eximir-se à responsabilidade por determinada dívida a pretexto de esta ser anterior à sua entrada para a sociedade.*”

Em termos de AIMI, a AT emitirá a liquidação em nome da própria sociedade civil, sendo esta possibilidade plausível, uma vez que as sociedades civis possuem NIF<sup>89</sup>, ficando os sócios pessoal e solidariamente responsáveis pelo seu pagamento.

### **II.2.2.2.3. Sociedades irregulares**

Utilizaremos a expressão “*sociedades irregulares*” para designar, genericamente, as sociedades que, por algum motivo, não reúnem todos os pressupostos formais exigidos pela lei<sup>90</sup>, adotando a sistematização de MENEZES CORDEIRO<sup>91</sup>.

Entre estas, distinguiremos:

- (i) Sociedades irregulares por incompletude;
- (ii) Sociedades irregulares por invalidade.

#### **II.2.2.2.3.1. Sociedades irregulares por incompletude**

Por sua vez, nas sociedades irregulares por incompletude, distinguimos:

- (i) Sociedade material;
- (ii) Sociedade aparente;
- (iii) Pré-sociedade.

#### Sociedade material

---

<sup>89</sup> Nos termos do disposto na alínea c), do número 2, do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 14/ 2013, de 28 de janeiro.

<sup>90</sup> Também designadas por “pré-sociedades”: “*Usa-se, por vezes, para nominar este fenómeno, a locução: situações pré-societárias ou pré-sociedade, isto é, a realidade em funcionamento, antes de completada, pelo registo, a constituição de uma sociedade*”, In, CORDEIRO, António, Direito das Sociedades, I, Parte Geral, 3.ª Edição ampliada e atualizada, Coimbra, Almedina, 2016, p. 522.

<sup>91</sup> Vide, CORDEIRO, Menezes, Ob. Cit. pp. 516 a 567.

Na sociedade material, inexistente qualquer acordo entre os sócios, mas funciona, em termos factuais, uma estrutura análoga a uma sociedade. Portanto, está em causa a situação em que não existe sequer contrato de sociedade/ pacto social.

Esta realidade encontra-se consagrada no número 2, do artigo 36.º do CSC<sup>92</sup>, que estabelece a responsabilidade por dívidas tal como se estivesse em causa uma sociedade civil<sup>93</sup>.

### Sociedade aparente

Já na sociedade aparente, há já um acordo com vista à constituição de uma sociedade, embora ainda não tenha sido celebrado contrato de sociedade.

Esta situação encontra-se regulada no número 1, do artigo 36.º do CSC<sup>94</sup>, segundo o qual os sócios são responsáveis solidária e ilimitadamente pelas dívidas da sociedade.

### Pré-sociedade

No caso da pré-sociedade, já existe um contrato de sociedade/ pacto social, pese embora a sociedade ainda não esteja registada.

A propósito, destacamos que no contrato de sociedade a pré-sociedade já possui NIPC, constantes do certificado de admissibilidade de firma<sup>95</sup>.

---

<sup>92</sup> Estabelece este artigo que “*Se for acordada a constituição de uma sociedade comercial, mas, antes da celebração do contrato de sociedade, os sócios iniciarem a sua atividade, são aplicáveis às relações estabelecidas entre eles e com terceiros as disposições sobre sociedades civis*”.

<sup>93</sup> A responsabilidade por dívidas das sociedades civis segue o disposto no artigo 997.º do CC, segundo o qual os sócios respondem solidária e ilimitadamente, com o benefício da excussão prévia.

<sup>94</sup> Dispõe o mencionado preceito: “*Se dois ou mais indivíduos, quer pelo uso de uma firma comum quer por qualquer outro meio, criarem a falsa aparência de que existe entre eles um contrato de sociedade responderão solidária e ilimitadamente pelas obrigações contraídas nesses termos por qualquer deles*”.

<sup>95</sup> Tal como estabelece o número 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 14/ 2013, de 28 de janeiro, “*O NIF das entidades abrangidas pelo regime jurídico do Registo Nacional de Pessoas*”

Ora, pese embora exista já contrato de sociedade, a pré-sociedade ainda não tem personalidade jurídica, tal como estabelece o artigo 5.º do CSC<sup>96</sup>.

Em termos de responsabilidade da pré-sociedade para com terceiros, o CSC vem apresentar diferentes soluções consoante o tipo de pré-sociedade.

Nas sociedades em nome coletivo, rege o artigo 38.º do CSC<sup>97</sup>, que prevê uma “*responsabilidade solidária e ilimitada*”, que segue o disposto nos números 1 e 2 do artigo 997.º do CC, havendo o benefício da excussão prévia do património social<sup>98</sup>.

Nas sociedades em comandita simples, rege o artigo 39.º do CSC<sup>99100</sup>, que prevê, como regra, a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios comanditados.

---

*Coletivas (RNPC) corresponde ao Número de Identificação de Pessoas Coletiva (NIPC) que for atribuído por esta entidade, após emissão de certificado de admissibilidade de firma ou denominação ou de inscrição no ficheiro central de pessoas coletivas”.*

<sup>96</sup> O artigo 5.º do CSC, que tem como epígrafe “*Personalidade*”, estabelece que “*As sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem, sem prejuízo do disposto quanto à constituição de sociedades por fusão, cisão ou transformação de outras.*”

<sup>97</sup> Nos termos do mencionado artigo:

*“1 - Pelos negócios realizados em nome de uma sociedade em nome coletivo, com o acordo, expresso ou tácito, de todos os sócios, no período compreendido entre a celebração do contrato de sociedade e o seu registo definitivo, respondem solidária e ilimitadamente todos os sócios, presumindo-se o consentimento.*

*2 - Se os negócios realizados não tiverem sido autorizados por todos os sócios, nos termos do n.º 1, respondem pessoal e solidariamente pelas obrigações resultantes dessas operações aqueles que as realizarem ou autorizarem.*

*3 - As cláusulas do contrato que atribuam a representação apenas a alguns dos sócios ou que limitem os respetivos poderes de representação não são oponíveis a terceiros, salvo provando-se que estes as conheciam ao tempo da celebração dos seus contratos.”.*

<sup>98</sup> Nesse sentido, vide CORDEIRO, António Menezes, Ob. Cit., p. 538.

<sup>99</sup> Estabelece o referido preceito o seguinte:

*“1 - Pelos negócios realizados em nome de uma sociedade em comandita simples, com o acordo, expresso ou tácito, de todos os sócios comanditados, no período compreendido entre a celebração do contrato de sociedade e o seu registo definitivo, respondem todos eles, pessoal e solidariamente, presumindo-se o consentimento dos sócios comanditados. 2 - À mesma responsabilidade fica sujeito o sócio comanditário que consentir no começo das atividades sociais, salvo provando ele que o credor conhecia a sua qualidade.*

Finalmente, nas sociedades de capitais, rege o artigo 40.º do CSC<sup>101</sup>, que prevê a responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios que representaram a pré-sociedade no negócio, bem como os sócios que autorizaram o mesmo, ficando os demais com a sua responsabilidade limitada ao valor da entrada.

Ora, face ao exposto, em termos práticos, encontra-se praticamente excluída a possibilidade de uma sociedade material ou aparente ser sujeito passivo de AIMI, uma vez que sem a existência de NIPC não poderá a potencial sociedade ser titular de prédios sujeitos a AIMI. A menos que se trate de um prédio urbano habitacional ou terreno para construção omissa na matriz, em que se pode conceber a possibilidade de ser a sociedade material ou aparente a sujeita passiva do AIMI. Nesta hipótese, o vendedor de boa fé do prédio, ao confiar na aparência de sociedade, ficaria desonerado da obrigação de pagamento do AIMI. Ainda assim, é pouco provável que esta situação ocorra, uma vez que a alienação de imóveis se encontra sujeita a forma escrita, sendo sempre necessário que as partes sejam identificadas, mediante apresentação da respetiva certidão permanente.

Quanto às pré-sociedades, entendemos perfeitamente plausível a hipótese prática de serem sujeitas passivas de AIMI, uma vez que poderão adquirir de forma completamente válida imóveis sujeitos a AIMI, pois já possuem NIPC. De facto, é

---

*3 - Se os negócios realizados não tiverem sido autorizados pelos sócios comanditados, nos termos do n.º 1, respondem pessoal e solidariamente pelas obrigações resultantes dessas operações aqueles que as realizarem ou autorizarem.*

*4 - As cláusulas do contrato que atribuam a representação apenas a alguns dos sócios comanditados ou que limitem os respetivos poderes de representação não são oponíveis a terceiros, salvo provando-se que estes as conheciam ao tempo da celebração dos seus contratos”.*

<sup>100</sup> Para maiores desenvolvimentos, vide CORDEIRO, António Menezes, Ob. Cit., p. 538.

<sup>101</sup> Dispõe o mencionado artigo:

*“1 - Pelos negócios realizados em nome de uma sociedade por quotas, anónima ou em comandita por ações, no período compreendido entre a celebração do contrato de sociedade e o seu registo definitivo, respondem ilimitada e solidariamente todos os que no negócio agirem em representação dela, bem como os sócios que tais negócios autorizarem, sendo que os restantes sócios respondem até às importâncias das entradas a que se obrigaram, acrescidas das importâncias que tenham recebido a título de lucros ou de distribuição de reservas.*

*2 - Cessa o disposto no número precedente se os negócios forem expressamente condicionados ao registo da sociedade e à assunção por esta dos respetivos efeitos”.*

importante destacar este aspeto pois a presente tese visa problematizar e apresentar soluções compagináveis com a prática jurídica, não pretendendo levantar questões teóricas desligadas da realidade prática.

Nesta hipótese, responderá, em primeiro lugar, o património pré-social e, depois, o património dos sócios, sendo estes solidaria e ilimitadamente responsáveis pelo pagamento do AIMI.

Recordamos que “*A personalidade tributária consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias*”<sup>102</sup> e que as entidades sem personalidade jurídica exercem os seus direitos e deveres fiscais através dos seus representantes, sendo estes as pessoas que admistrem os seus interesses<sup>103</sup>. Ou seja, a personalidade tributária não é exclusiva das entidades providas de personalidade jurídica.

Assim, uma pré-sociedade que já disponha de património imobiliário deverá, da nossa perspectiva, ser sujeito passivo de AIMI, ao abrigo do disposto no número 2, do artigo 135.º-A, do CIMI, na medida em que, do ponto de vista fiscal, seria atentatório do princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária deixar de tributar esta manifestação de riqueza, por negligência dos sócios em registar o contrato de sociedade.

#### **II.2.2.2.3.2. Sociedades irregulares por invalidade**

As sociedades irregulares por invalidade são apenas as definidas no artigo 11.º da Primeira Diretiva das Sociedades Comerciais<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> Tal como preconiza o artigo 15.º da LGT.

<sup>103</sup> Nos termos do número 3, do artigo 16.º da LGT, segundo o qual “*Os direitos e os deveres dos incapazes e das entidades sem personalidade jurídica são exercidos, respetivamente, pelos seus representantes, designados de acordo com a lei civil, e pelas pessoas que administrem os respetivos interesses*”.

<sup>104</sup> Estabelece o referido artigo o seguinte:

“*A legislação dos Estados-membros pode regular o regime das invalidades do contrato de sociedade, desde que respeite as seguintes regras:*

*1- A invalidade deve ser reconhecida por decisão judicial;*

*2- A invalidade apenas pode ser reconhecida com os seguintes fundamentos:*

Em termos de consequências jurídicas da invalidade de uma sociedade, importa destacar que a mesma entra em liquidação, tal como estabelece o número 1, do artigo 52.º do CSC<sup>105</sup>, não ficando, no entanto, os negócios jurídicos anteriormente concluídos afetados, tal como estabelece o número 3, do artigo 12.º da Primeira Diretiva das Sociedades Comerciais<sup>106107</sup>.

- 
- a) Falta de ato constitutivo ou inobservância quer das formalidades de fiscalização preventiva, quer da forma autêntica;
  - b) Natureza ilícita ou contrária à ordem pública do objeto da sociedade;
  - c) Omissão, no ato constitutivo ou nos estatutos, de indicação relativa à denominação da sociedade, às entradas, ao montante total do capital subscrito ou ao objeto social;
  - d) Inobservância das disposições da legislação nacional relativas à liberação mínima do capital social;
  - e) Incapacidade de todos os sócios fundadores;
  - f) Quando, contrariamente à legislação nacional aplicável à sociedade, o número de sócios fundadores for inferior a dois.

*Fora destes casos de invalidade, as sociedades não podem ser declaradas nulas, nem ficam sujeitas a qualquer outra causa de inexistência, de nulidade absoluta, de nulidade relativa ou de anulabilidade”.*

<sup>105</sup> O mencionado artigo 52.º do CSC estabelece que:

*“1- A declaração de nulidade e a anulação do contrato de sociedade determinam a entrada da sociedade em liquidação, nos termos do artigo 165.º, devendo este efeito ser mencionado na sentença.*

*2- A eficácia dos negócios jurídicos concluídos anteriormente em nome da sociedade não é afetada pela declaração de nulidade ou anulação do contrato social.*

*3- No entanto, se a nulidade proceder de simulação, de ilicitude do objeto ou de violação da ordem pública ou ofensa dos bons costumes, o disposto no número anterior só aproveita a terceiros de boa fé.*

*4- A invalidade do contrato não exime os sócios do dever de realizar ou completar as suas entradas nem tão-pouco os exonera da responsabilidade pessoal e solidária perante terceiros que, segundo a lei, eventualmente lhes incumba.*

*5- O disposto no número antecedente não é aplicável ao sócio cuja incapacidade foi a causa da anulação do contrato ou que a venha opor por via de exceção à sociedade, aos outros sócios ou a terceiros”.*

<sup>106</sup> O artigo 12.º da Primeira Diretiva das Sociedades Comerciais estabelece o seguinte:

*“1- A oponibilidade a terceiros da decisão judicial que reconheça a invalidade é regulada pelo disposto no artigo 3.º. A oposição de terceiros, quando o direito nacional a preveja, só será admitida durante o prazo de seis meses, a contar da publicação da decisão judicial.*

*2- A invalidade provocará a liquidação da sociedade, da mesma forma que a dissolução.*

*3- A invalidade não afeta, por si mesma, a validade das obrigações contraídas pela sociedade ou para com ela, sem prejuízo dos efeitos do estado de liquidação.*

*4- A legislação dos Estados-membros pode regular os efeitos da invalidade entre os sócios.*

*5- Os titulares de quotas ou de ações continuarão obrigados ao pagamento do capital subscrito e não liberado, na medida em que tal for necessário para o cumprimento das obrigações contraídas para com os credores”.*

Face ao exposto, entendemos que, no caso das sociedades irregulares por invalidade, regra é a de que os prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção que adquiriu até à declaração de invalidade contam para efeitos de apuramento do AIMI, sendo a sociedade irregular sujeito passivo de AIMI enquanto não liquidar os prédios.

#### **II.2.2.2.4. Consórcio**

Ora, o consórcio vem definido no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 231/ 81, de 28 de julho, como:

*“o contrato pelo qual duas ou mais pessoas, singulares ou colectivas, que exercem uma actividade económica se obrigam entre si a, de forma concertada, realizar certa actividade ou efectuar certa contribuição com o fim de prosseguir qualquer dos objectos referidos no artigo seguinte”.*

Ou seja, trata-se de um contrato em que é estabelecida uma cooperação entre pessoas<sup>108</sup>, não dando origem a uma nova entidade<sup>109</sup>.

Com relevância para o AIMI, importa destacar que um dos objetos do consórcio poderá ser a *“Execução de determinado empreendimento”*<sup>110</sup>.

---

<sup>107</sup> MENEZES CORDEIRO destaca que, no entanto:

*“- é necessário que o próprio negócio anteriormente concluído com a sociedade não incorra em nenhum fundamento de invalidade;*

*- exigindo-se, ainda, que o terceiro protegido esteja de boa-fé, no sentido geral: desconhecer, sem culpa, o vício que afeta a sociedade”*, In CORDEIRO, António Menezes, Ob. Cit., pp. 561 e 562.

<sup>108</sup> O consórcio *“enquadra-se no círculo dos contratos de cooperação que são, por sua vez, comumente entendidos como aqueles que se traduzem no acordo entre duas ou mais empresas jurídica e economicamente independentes com o objectivo de estabelecerem as bases organizacionais para uma relação duradoura e realização de um fim económico comum”*, tal como esclarece HUGO TAVARES, In, TAVARES, Hugo da Silva, *O Contrato de Consórcio*, Portal Verbo Jurídico, 2017, p. 3

<sup>109</sup> *“Cumpra assim destacar desde já que, o contrato de consórcio, contrariamente a figuras de índole semelhante (leia-se outros contratos de cooperação) não dá origem à criação de uma nova entidade com personalidade jurídica distinta das partes e nem sequer a um património autónomo”*, In TAVARES, Hugo da Silva, Ob. Cit., p. 8

O Consórcio pode ser:

- (i) Interno;
- (ii) Externo.

O consórcio é interno quando “*As actividades ou os bens são fornecidos a um dos membros do consórcio e só este estabelece relações com terceiros*”<sup>111</sup>, ou “*As actividades ou os bens são fornecidos directamente a terceiros por cada um dos membros do consórcio, sem expressa invocação dessa qualidade*”<sup>112</sup> e é externo quando “*as actividades ou os bens são fornecidos directamente a terceiros por cada um dos membros do consórcio, com expressa invocação dessa qualidade*”.

Ora, tendo em que conta que no consórcio há apenas uma cooperação entre pessoas, com vista (para o que revela para efeitos desta dissertação) a executar um empreendimento, permanecendo os prédios na titularidade de um dos consortes, entendemos que o AIMI deverá ser pago pelo consorte que é titular do prédio, sem prejuízo de, nas relações entre os consortes, poder exigir o contributo dos demais.

Assim, entendemos que, em termos práticos, dificilmente o consórcio poderá ser sujeito passivo de AIMI.

#### **II.2.2.2.5. Condomínio**

A personalidade tributária do condomínio<sup>113</sup> em AIMI é inequívoca, à luz do estabelecido na alínea c), do número 3, do artigo 135.º-C do CIMI. Ora, se o legislador

---

<sup>110</sup> Nos termos da alínea b), do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 231/ 81, de 28 de julho.

<sup>111</sup> Nos termos do disposto na alínea a), do número 1, do Decreto-Lei n.º 231/ 81, de 28 de julho.

<sup>112</sup> Nos termos da alínea b), do número 1, do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 231/ 81, de 28 de julho.

<sup>113</sup> O condomínio é “*a figura definidora da situação em que uma coisa materialmente indivisa ou com estrutura unitária pertence a vários contitulares, mas tendo cada um deles direitos privativos ou exclusivos de natureza dominial sobre fracções determinadas*”, In MAGALHÃES, Gonçalo Oliveira, *A personalidade judiciária do condomínio e a sua representação em juízo*, Julgar, n.º 23, 2014, p. 6.

estabeleceu no mencionado artigo uma isenção para determinados prédios detidos por condomínios, significa que os condomínios são sujeitos passivos de AIMI.

Estando o condomínio sujeito a inscrição no Fichero Central de Pessoal Coletivas e possuindo NIF<sup>114</sup>, a AT emite a liquidação de AIMI em nome do condomínio, sem qualquer dificuldade.

#### **II.2.2.2.6. FII<sup>115</sup>**

Entendemos que os FII são outro dos tipos de entidade abrangidos pela categoria de sujeitos passivos de AIMI a que se refere o número 2, do artigo 135.º-A do CIMI.

Antes de mais, importa compreender o que são FII. Para o efeito, faremos uma breve análise do enquadramento jurídico dos FII, abordando apenas as questões relacionadas com o tema da presente dissertação, sob pena de nos desviarmos do nosso objeto.

Iniciando esta breve análise pelo que dispõe a lei, principal fonte de direito no nosso sistema jurídico, com particular relevância no Direito Fiscal, em virtude do princípio da legalidade tributária, conforme estabelece o artigo 103.º da CRP, temos que, nos termos da alínea u), do número 1, do artigo 2.º do RGOIC, os FII são “*patrimónios autónomos, sem personalidade jurídica, pertencentes aos participantes no regime geral de comunhão*”.

Em termos funcionais, podemos definir um FII como “*um instrumento financeiro de poupança coletiva, decorrente da agregação e aplicação de poupanças de investidores coletivos e individuais os quais assumem a forma de participantes, em valores mobiliários, designados por Unidades de Participação (UP)*”<sup>116</sup>.

---

<sup>114</sup> Nos termos do disposto na alínea c), do número 2, do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro.

<sup>115</sup> Vide, nesse sentido, o Acórdão do TR de Évora, proferido no âmbito do Processo 1498/07-3, de 4 de outubro de 2017, o qual conclui que “*Os Fundos de Investimento Imobiliário constituem patrimónios autónomos mas são destituídos de personalidade jurídica*”.

Ora, uma vez que são desprovidos de personalidade jurídica, os FII são representados por uma sociedade gestora<sup>117</sup>, sendo esta quem dá cumprimento, entre outros, às obrigações fiscais dos fundos.

No entanto, os FII têm personalidade tributária, de acordo com o que dispõem os artigos 15.º e 16.º da LGT.

Assim, e em suma, os FII são instrumentos financeiros de poupança coletiva que agregam e aplicam a poupança dos seus participantes, destinando-se essa poupança agregada a adquirir imóveis para investimento.

A grande vantagem dos FII, face à simples aquisição de imóveis pelo participante, por sua conta, ainda que com outros comproprietários, é a de que os FII aproveitam de uma série de benefícios fiscais, designadamente em sede de tributação do património, que serão analisados, de seguida.

Importa, antes de mais, frisar que os benefícios fiscais não são mais do que factos impeditivos da tributação-regra, que desoneram os contribuintes que deles beneficiam e, por conseguinte, diminuem a arrecadação de receita fiscal<sup>118</sup>.

De facto, até 2006, os FII<sup>119</sup> estavam isentos de Sisa<sup>120</sup> - mais tarde, de IMT<sup>121</sup> - e de Contribuição Predial<sup>122</sup> - e do seu sucessor IMI<sup>123</sup>.

---

<sup>116</sup> In, FILIPE, Bruno Rafael Batalha, “O Regime Fiscal dos Fundos de Investimento Imobiliário”, Lisboa, outubro de 2016, p. 6.

<sup>117</sup> Cfr. Alínea b), do número 1, do artigo 65.º do RGOIC.

<sup>118</sup> Diferentemente das situações de não sujeição, em que um determinado facto não chega a estar sujeito a tributação.

A esse respeito, rege o artigo 4.º do EBF, que tem como epígrafe “*Desagravamentos fiscais que não são benefícios fiscais*”:

“1 - Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se, genericamente, não sujeições tributárias as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência.

3 - Sempre que o julgar necessário, pode a administração fiscal exigir dos interessados os elementos necessários para o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária.”

Mais tarde, a LOE 2007 revogou a isenção de IMI e de IMT para os FII mistos<sup>124</sup> e fechados<sup>125</sup> que não fossem de subscrição pública ou detidos por participantes qualificados, passando a ser tributados com as taxas de IMI e de IMT reduzidas para metade<sup>126127</sup>.

---

<sup>119</sup> Apenas os FII abertos, pois inexistiam, até então, os FII fechados. Nos termos do disposto no número 2, do artigo 3.º do RJFII: “São abertos os fundos de investimento cujas unidades de participação são em número variável”.

<sup>120</sup> Cfr. Artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 13 de janeiro, o qual estabelecia que “São isentas de sisa as aquisições de bens imóveis efetuadas para um fundo de investimento imobiliário pela respetiva sociedade gestora”.

<sup>121</sup> Cfr. Número 2, do artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/ 2003, de 12 de novembro, que tem como epígrafe “Remissões”, que estabelece que “Todos os textos legais que mencionem Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ao Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respetivamente”, em conjugação com o número 6, do artigo 31.º do mencionado diploma, que estabelece o seguinte: “Mantêm-se em vigor os benefícios fiscais relativos à contribuição autárquica, agora reportados ao IMI, bem como os respeitantes ao imposto municipal de sisa estabelecidos em legislação extravagante ao Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 41969, de 24 de Novembro de 1958, e no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que passam a ser reportados ao IMT”.

<sup>122</sup> Cfr. Artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 13 de janeiro, segundo o qual “Os rendimentos provenientes de bens imóveis que integrem o património de um fundo de investimento imobiliário estão isentos de contribuição predial nos cinco primeiros anos após a data da respetiva aquisição”.

<sup>123</sup> Cfr. Número 1, do artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/ 2003, de 12 de novembro, que tem como epígrafe “Remissões”, segundo o qual “Todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI)”, em conjugação com o número 6, do artigo 31.º do mencionado diploma, bem como com o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 442.º-C/ 88, de 30 de novembro.

<sup>124</sup> Nos termos do disposto no número 4, do artigo 3.º do RJFII: “São mistos os fundos de investimento em que existem duas categorias de unidades de participação, sendo uma em número fixo e outra em número variável”.

<sup>125</sup> Nos termos do disposto no número 3, do artigo 3.º do RJFII: “São fechados os fundos de investimento cujas unidades de participação são em número fixo”.

Este regime manteve-se até final de 2009, para o IMI, e até abril de 2010, para o IMT, com a entrada em vigor das alterações introduzidas pela LOE 2010, passando os FII mistos e fechados a estar sujeitos às taxas normais de IMI e de IMT<sup>128</sup>, apenas beneficiando da isenção os FII abertos.

A LOE 2011, retomou a isenção de IMI e de IMT para os FII fechados, além dos FII abertos<sup>129</sup>.

---

<sup>126</sup> O artigo 82.º da LOE 2007 vem alterar a redação do artigo 46.º do EBF, que tem como epígrafe “Fundos de investimento imobiliário, fundos de pensões e fundos de poupança-reforma”, passando a ter a seguinte redação:

*“1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis (IMI) e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*

*2 - Os imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles não beneficiam das isenções referidas no número anterior, sendo as taxas de IMI e de IMT reduzidas para metade.”*

E, segundo a alínea j), do artigo 88.º da LOE 2007:

*“O disposto no n.º 2 do artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais é aplicável, a partir da entrada em vigor da presente lei, aos imóveis integrados em fundos de investimento imobiliário mistos ou fechados de subscrição particular por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles constituídos após 1 de Novembro de 2006 ou que realizem aumentos de capital após esta data e, bem assim, aos imóveis integrados em fundos com idênticas características cujas unidades de participação eram, à data de 1 de Novembro de 2006, detidas exclusivamente por investidores não qualificados ou por instituições financeiras por conta daqueles”).*

<sup>127</sup> E, mais tarde, o Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho manteve aquela redação no artigo 49.º do EBF.

<sup>128</sup> Com a revogação do número 2, do artigo 49.º do EBF e com a alteração da redação do seu número 1, nos termos do artigo 109.º da LOE 2010, passando este a ter a seguinte redação *“Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional”*.

<sup>129</sup> Cfr. Artigo 119.º da LOE 2011.

O número 1, o artigo 49.º passou a ter a seguinte redação: *“Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional”*.

Com a LOE 2014, o legislador revogou a isenção de IMT e de IMI então prevista para os FII abertos e fechados, mas manteve um benefício fiscal, prevendo a redução para metade das taxas de imposto<sup>130</sup>, a qual se manteve em vigor até março de 2016.

E, finalmente, com a Lei n.º 7-A/ 2016, de 30 de março (LOE 2016), foram revogados os benefícios fiscais de IMI e de IMT para os FII<sup>131132</sup>.

De facto, esta breve análise da evolução dos benefícios fiscais dos FII referentes a impostos sobre o património releva para a presente dissertação, uma vez que, se os mesmos ainda existissem, os prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção integrados nos FII estariam isentos de AIMI, pelo disposto no número 3, do artigo 135.º-C do CIMI.

No entanto, entendemos que, caso a isenção de IMI se mantivesse para os prédios integrados nos FII, o legislador teria expressamente afastado a isenção de AIMI, pois desde que se iniciou o debate sobre a criação deste novo imposto, em meados de 2016, os FII foram sempre apontados como um dos sujeitos passivos visados, em diversas comunicações de Mariana Mortágua, a deputada impulsionadora da sua criação<sup>133</sup>.

---

<sup>130</sup> Cfr. Artigo 206 da LOE 2014.

O número 1, do artigo 49.º passou a ter a seguinte redação “*São reduzidas para metade as taxas de imposto municipal sobre imóveis e de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis aplicáveis aos prédios integrados em fundos de investimento imobiliário abertos ou fechados de subscrição pública, em fundos de pensões e em fundos de poupança-reforma que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional*”.

<sup>131</sup> Cfr. Alínea g), do número 1, do artigo 215.º da LOE 2016.

<sup>132</sup> Esta revogação tem gerado controvérsia na doutrina, tendo em conta, por um lado, o prazo de 5 anos previstos para a vigência dos benefícios fiscais – estabelece o número 1, do artigo 3.º do EBF – e, por outro, as legítimas expectativas criadas pelos agentes. No entanto, com exceção de uma única decisão arbitral – Processo n.º 203/ 2013-T, de 3 de abril –, a jurisprudência tem vindo a entender que a revogação destes benefícios fiscais não padece de qualquer ilegalidade. Vide, nesse sentido, Acórdão de 25 de junho de 2013, do TCA Sul, Seção CT – 2.º Juízo, proferido no âmbito do Processo n.º 06588/13.

<sup>133</sup> Tal como relata o Expresso, na sua notícia data de 15/09/2016, disponível em <http://expresso.sapo.pt/politica/2016-09-15-Mariana-Mortagua-novo-imposto-imobiliario-e-para-apanhar-quem-escapa-ao-IRS#gs.lgGDJU8>

Em termos práticos, afigura-se perfeitamente possível que a AT emita uma liquidação de AIMI em nome do FII, uma vez que o próprio fundo figura na matriz predial como titular do prédio<sup>134</sup>, embora seja a sociedade gestora do fundo a cumprir com a obrigação de pagamento.

Face ao exposto, entendemos que os FII são sujeitos passivos de AIMI, cumprindo as suas obrigações através da sua sociedade gestora.

#### **II.2.2.2.7. Trust**

Nas nossas palavras, podemos dizer, sinteticamente, que o *trust* consiste na relação jurídica através da qual uma pessoa, singular ou coletiva (o *settlor*) transmite a propriedade formal dos seus bens ou direitos para outra pessoa, singular ou coletiva (o *trustee*), que passa a administrá-los em proveito de um beneficiário (que pode ser um terceiro ou o próprio *settlor*, ou até um dos *trustees*), que detém, assim, economicamente aqueles bens ou direitos. Nesse sentido, o *trust* trata-se de um património autónomo, sem personalidade jurídica mas, ainda assim, com personalidade tributária<sup>135</sup>.

---

<sup>134</sup> Já que os FII possuem NIF, cuja atribuição é da competência da AT, nos termos da alínea b), do número 2, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 14/ 2013, de 28 de janeiro.

A título informativo, destacamos o que dispõe o número 1, do artigo 15.º da mencionada lei: “Para efeitos de atribuição de NIF às entidades previstas nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 11.º e, quando aplicável, são declarados e devidamente recolhidos pela AT os seguintes elementos identificativos:

- a) Denominação social;
- b) Natureza jurídica;
- c) Data da constituição da entidade;
- d) Sede, direção efetiva ou estabelecimento estável;
- e) NIF do representante legal;
- f) Contactos telefónicos;
- g) Correio eletrónico”.

E, ainda, que o NIF dos FII inicia com o algarismo “7”, tal como estabelece o número 3, do artigo 11.º, da referida lei: “O NIF a atribuir ao abrigo do n.º 2 do presente artigo inicia-se pelo algarismo «7», seguindo, com as necessárias adaptações, o regime previsto nos n.os 1 e 4 do artigo 4.º”.

<sup>135</sup> Para maiores desenvolvimentos, vide:

ALMEIDA, Verónica Scriptorre Freire, *A tributação dos Trusts*, Coimbra, Almedina, 2009

Tal como já tivemos oportunidade de nos pronunciar, aquando da componente letiva deste mestrado, criando-se uma norma que preveja a possibilidade de o *trust* ser sujeito passivo, em determinadas circunstâncias, surgirão diversas questões de índole prática.

Em primeiro lugar, o *trust* não tem capacidade tributária de exercício, isto é, não consegue, pela natureza das coisas, exercer, pessoal e livremente, situações ativas e passivas, mas possui capacidade tributária de gozo, na medida em que pode ser titular de situações ativas e passivas, através de um representante legal, nos termos do artigo 16.º da LGT, daí que, inclusive, no Direito Inglês o *trustee* é o sujeito passivo que cumpre as obrigações tributárias à custa do património do *trust*.

Importa, pois, determinar o representante do *trust*. Sendo o *trust* um ente equiparado a uma pessoa coletiva, para efeitos fiscais, a sua representação cabe a quem os estatutos determinarem ou, na falta de disposição estatutária, à administração, conforme decorre da aplicação analógica (e não proibida, por não estar em causa uma norma de incidência, que onere o contribuinte) do artigo 163.º do CC. Nesse sentido, a representação do *trust* cabe ao *trustee*, por ser designado pelo *settlor* como administrador do *trust*.

Assim, o *trust*, possuindo património imobiliário sujeito a AIMI, e enquanto sujeito passivo deste imposto, cumpriria as suas obrigações através do seu representante legal, que seria, na falta de indicação em contrário no ato de instituição do *trust*, o próprio *trustee*.

### **II.2.3. Isenções subjetivas**

Adotamos o entendimento de que as isenções subjetivas ou pessoais tratam-se de “*condições negativas relativamente à atribuição de personalidade tributária passiva específica*”<sup>136</sup>.

---

CORDEIRO, António Barreto Menezes, *Do trust no Direito Civil*, Almedina, 2014.

<sup>136</sup> MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição Revista e atualizada, Coimbra, Almedina, 1993, p. 236.

### **II.2.3.1. Empresas municipais**

Em sede de AIMI, o legislador previu uma isenção subjetiva para as empresas municipais titulares de prédios urbanos habitacionais ou de terrenos para construção. Pese embora o legislador a trate como uma norma de não sujeição, entendemos que se trata de uma verdadeira isenção, na medida em que está em causa uma discriminação fiscal positiva em relação a alguns sujeitos passivos<sup>137138</sup>.

### **II.2.3.2. A pretensa isenção subjetiva das cooperativas de habitação**

Importa, também, destacar que, na versão inicial, o legislador isentava, ainda, de AIMI, as cooperativas de habitação e construção quando exclusivamente proprietárias, usufrutuárias ou superficiárias de prédios para construção de habitação social ou a custos controlados<sup>139</sup>.

Ora, esta isenção prevista para as cooperativas de habitação e construção explicava-se pelo carácter personalizante do AIMI, bem como pela sua teleologia deste imposto de tributar as grandes fortunas imobiliárias.

De facto, uma vez que o objetivo do AIMI é tributar os titulares de imóveis habitacionais de luxo, bem se compreende o facto das cooperativas titulares de prédios de construção social ou a custos controlados, estarem isentas deste imposto. Entendeu o legislador que a ponderação entre o interesse público em tributar os titulares das grandes

---

<sup>137</sup> Nos termos do número 4, do artigo 135.º-A do CIMI.

<sup>138</sup> Em sentido diverso, pronuncia-se ANA PAULA DOURADO: “*Ficam de fora da incidência subjetiva deste imposto as empresas municipais relativamente a quaisquer imóveis*”, in, DOURADO, Ana Paula, Ob. Cit. p. 321.

JOSÉ PIRES, defende que se trata de uma “*norma de não sujeição, mas deveria, mais apropriadamente, tratar-se de uma isenção, dado que se trata de uma norma de exceção, que discrimina favoravelmente um determinado tipo de entidades*”, PIRES, José, Ob. Cit., p. 50.

<sup>139</sup> A sua redação primitiva era a seguinte: “*Não são sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as empresas municipais, assim como as cooperativas de habitação e construção quando exclusivamente proprietárias, usufrutuárias ou superficiárias de prédios para construção de habitação social ou a custos controlados.*”

fortunas imobiliárias era menos importante/ preponderante face ao direito à habitação dos particulares visados.

Com a LOE 2018, o legislador alterou sistematicamente esta isenção subjetiva prevista para as cooperativas de habitação social para o número 3, do artigo 135.º-C do CIMI que tem como epígrafe “*Regras de determinação do valor tributável*”,<sup>140</sup>.

Parece-nos que esta alteração sistemática visa esclarecer que não é em função do titular do prédio que o legislador pretendeu favorecer as cooperativas de habitação, mas antes pelo fim social que elas representam, sendo objeto de isenção, no fundo, os próprios prédios.

Assim, no nosso entendimento, a isenção de tributação em AIMI prevista para as cooperativas de habitação social é uma isenção objetiva, isto é, em função do próprio prédio, e não subjetiva.

### **III.3. *Quantum***

No que respeita ao quantum do AIMI, o que se pretende é responder à questão “*Qual o montante de AIMI?*”.

Retomando o disposto no número 1, do artigo 135.º-B do CIMI:

*“O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular”.*

---

<sup>140</sup> Nos termos das alíneas b) e d), do número 3, do artigo 135.º-C do CIMI: “*Não são contabilizados para a soma referida no n.º 1 do artigo 135.º-B (...)*

*b) O valor dos prédios que se destinem exclusivamente à construção de habitação social ou a custos controlados cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção ou associações de moradores;*

*d) O valor dos prédios ou partes de prédios urbanos cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção e associações de moradores”.*

E, nos termos do artigo 259.º do CIMI, “*A redação dada pela presente lei ao artigo 135.º-C do Código do IMI tem natureza interpretativa*”.

Acresce que, nos termos do artigo 135.º-C, que tem como epígrafe “Regras de determinação do valor tributável”:

*“1 - O valor tributável corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita o adicional ao imposto municipal sobre imóveis, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo.*

*2 - Ao valor tributável determinado nos termos do número anterior são deduzidas as seguintes importâncias:*

*a) (euro) 600 000, quando o sujeito passivo é uma pessoa singular;*

*b) (euro) 600 000, quando o sujeito passivo é uma herança indivisa.*

*3 - Não são contabilizados para a soma referida no n.º 1 do artigo 135.º-B: <sup>141</sup>*

*a) O valor dos prédios que no ano anterior tenham estado isentos ou não sujeitos a tributação em IMI;*

*b) O valor dos prédios que se destinem exclusivamente à construção de habitação social ou a custos controlados cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção ou associações de moradores;*

*c) O valor dos prédios ou partes de prédios urbanos cujos titulares sejam condomínios, quando o valor patrimonial tributário de cada prédio ou parte de prédio não exceda 20 vezes o valor anual do indexante de apoios sociais;*

*d) O valor dos prédios ou partes de prédios urbanos cujos titulares sejam cooperativas de habitação e construção e associações de moradores.”*

E, finalmente, o artigo 135.º-F que tem como epígrafe “Taxa” dispõe o seguinte:

---

<sup>141</sup> Redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, tendo natureza interpretativa.

A redação primitiva era a seguinte: “Não são contabilizados para a soma referida no n.º 1 do artigo 135.º-B o valor dos prédios que no ano anterior tenham estado isentos ou não sujeitos a tributação em IMF”.

*“1 - Ao valor tributável determinado nos termos do artigo 135.º-C e após aplicação das deduções aí previstas, quando existam, é aplicada a taxa de 0,4 % às pessoas coletivas e de 0,7 % às pessoas singulares e heranças indivisas.*

*2 - Ao valor tributável, determinado nos termos do n.º 1 do artigo 135.º-C, superior a um milhão de euros, ou o dobro deste valor quando seja exercida a opção prevista no n.º 1 do artigo 135.º-D, é aplicada a taxa marginal de 1 %, quando o sujeito passivo seja uma pessoa singular.*

*3 - O valor dos prédios detidos por pessoas coletivas afetos a uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes, fica sujeito à taxa de 0,7 %, sendo sujeito à taxa marginal de 1 % para a parcela do valor que exceda um milhão de euros.*

*4- Para os prédios que sejam propriedade de entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável, a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, a taxa é de 7,5 %.*

*5 - O disposto no número anterior não se aplica aos prédios que sejam propriedade de pessoas singulares.”*

Da leitura dos *supra* citados artigos, resulta que, em regra, o AIMI incide sobre a soma agregada do VPT dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção de que um sujeito passivo seja titular, num determinado ano fiscal<sup>142</sup>.

Mas, se por um lado, a determinação do AIMI não é uniforme, variando, essencialmente, em função da situação pessoal do titular dos prédios, por outro, não deixa o AIMI de ter em conta alguns aspetos reais, ligados à situação dos prédios, designadamente ao não contabilizar os prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup> Nos termos do já mencionado número 1, do artigo 135.º-B do CIMI.

<sup>143</sup> Nos termos da alínea a), do número 3, do artigo 135.º-C do CIMI.

### II.3.1. Pessoas singulares

À soma dos VPTs dos prédios da titularidade das pessoas singulares é deduzido o valor de € 600.000,00, sendo sobre o resultado dessa operação que incide a taxa de AIMI<sup>144</sup>, cifrada em 0,7%<sup>145</sup> aos prédios com VPT até € 1.000.000,00. A partir deste patamar, é aplicada a taxa marginal de 1%<sup>146147</sup>.

Entendemos que esta dedução de € 600.000,00 visa garantir que o AIMI tributa efetivamente apenas os contribuintes com maior capacidade tributária, titulares de prédios urbanos e de terrenos para construção que não são utilizados para além do direito constitucionalmente consagrado à habitação<sup>148</sup>.

A fórmula de cálculo do AIMI para pessoas singulares é a seguinte:

---

<sup>144</sup> Cfr. Alínea a), do número 2, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>145</sup> Cfr. Número 1, do artigo 135.º-F do CIMI.

<sup>146</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-F do CIMI.

<sup>147</sup> JOSÉ PIRES problematiza esta questão da aplicação desta taxa agravada de 1%, entendendo que “apesar do seu teor literal, lido à letra, não estabelecer expressamente que a taxa se aplica apenas ao valor que excede um milhão de euros, como aliás o faz no n.º 3. A lei estabelece que «ao valor tributável superior a um milhão de euros» o que poderia ser entendido que a lei identifica o âmbito de aplicação da taxa de 1%, ou seja, esta seria parte da previsão da lei, estabelecendo a sua aplicação aos casos em que o valor tributável fosse superior a 1 milhões de euros. A estatuição da lei, seria de taxa de 1%, aplicável no âmbito de previsão da norma, que nesse caso seriam todos os casos em que o valor tributável fosse mais do que 1 milhão de euros. Por outro lado o conceito de taxa marginal também não ajuda a resolver a questão, dado que não se trata de um conceito jurídico unívoco, sendo utilizado muitas vezes com a taxa aplicável a determinado valor que se adiciona ou acrescenta, mas sendo também utilizado com alguma frequência com o sentido da taxa mais elevada. De qualquer forma, uma interpretação sistemática leva-nos a concluir que foi no primeiro sentido que o legislador utilizou esta expressão, e que o que se pretende é dizer que a taxa de 1% se aplica apenas ao excesso de 1 milhão de euros. Outra questão que se coloca é a de saber se esta taxa pode ser cumulada com a de 0,7% dado que a lei estabelece que esta última se aplica a todo o universo tributável, menos a dedução de base. Assim sendo, nos termos literais da lei não está excluída aquela acumulação das taxas, mas parece que o legislador terá pretendido é que a taxa de 0,7% se aplique apenas à parte do valor tributável superior a 600.000 euros e inferior a um milhão de euros”, In PIRES, José, Ob. Cit., pp. 57 e 58.

<sup>148</sup> JOSÉ PIRES destaca, a esse respeito, que “Essa dedução cumpre o interesse do legislador de consagrar o AIMI como um tributo sobre os detentores de riqueza imobiliária sujeita ao AIMI, com valor mais elevados”, In PIRES, José, Ob. Cit. p. 59.

---

[(soma dos VPTs dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção detidos pela pessoa singular, exceto prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior) - € 600.000,00] x 0,7% se  $VPT > 600.000,00 \leq € 1.000.000,00$  e x 1%  $VPT > € 1.000.000,00$

---

Exemplo 1:

A pessoa singular A é proprietária de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio A, com VPT de € 200.000,00;
- Prédio B, com VPT de € 500.000,00.

O cálculo do AIMI será efetuado da seguinte forma:

$$\begin{aligned} & [(\text{€ } 200.000,00 + \text{€ } 500.000,00) - \text{€ } 600.000,00] \times 0,7\% = \\ & = \text{€ } 100.000,00 \times 0,7\% = \\ & = \text{€ } 700,00 \end{aligned}$$

O sujeito passivo A pagaria € 700,00 de AIMI.

Exemplo 2:

A pessoa singular B é proprietária de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio C, com VPT de € 1.200.000,00;
- Prédio D, com VPT de € 500.000,00.

O cálculo do AIMI será efetuado da seguinte forma:

$$[(\text{€ } 1.200.000,00 + \text{€ } 500.000,00) - \text{€ } 600.000,00], 0,7\%, \text{ se } VPT > 600.000,00 \leq \text{€ } 1.000.000,00 \text{ ou } x 1\% > \text{€ } 1.000.000,00 =$$

$$\begin{aligned}
&= \text{De } \text{€ } 600.000,00 \text{ a } \text{€ } 1.000.000,00 \times 0,7\% + \text{De } \text{€ } 000.000,00 \text{ a } \text{€ } 1.200.000,00 \times 1\% \\
&= \\
&= \text{€ } 400.000,00 + 0,7\% + \text{€ } 200.000,00 \times 1\% = \\
&= 2.800,00 + \text{€ } 2.000,00 \\
&= \text{€ } 4.800,00
\end{aligned}$$

O sujeito passivo B pagaria € 4.800,00 de AIMI.

### Exemplo 3:

A pessoa singular C é proprietária de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio E, com VPT de € 100.000,00;
- Prédio F, com VPT de € 300.000,00.

O cálculo do AIMI será efetuado da seguinte forma:

$[(\text{€ } 100.000,00 + \text{€ } 300.000,00) - \text{€ } 600.000,00] = \text{€ } 200.000,00$ , logo não gera AIMI a pagar.

O sujeito passivo C não pagaria AIMI.

### Exemplo 4:

A pessoa singular D é proprietária de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio G, com VPT de € 500.000,00;
- Prédio H, com VPT de € 300.000,00, isento de IMI no ano anterior.

O cálculo do AIMI será efetuado da seguinte forma:

$[(\text{€ } 500.000,00) - \text{€ } 600.000,00] = - \text{€ } 100.000,00$ , logo não gera AIMI a pagar.

O sujeito passivo D não pagaria AIMI.

### **II.3.1.1. Casados ou unidos de facto**

Nos termos do disposto no artigo 135.º-D do CIMI, que tem como epígrafe “*Sujeitos passivos casados ou em união de facto*”:

*“1 - Os sujeitos passivos casados ou em união de facto para efeitos do artigo 14.º do Código do IRS 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 prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior.*

*2 - Os sujeitos passivos casados sob os regimes de comunhão de bens que não exerçam a opção prevista no número anterior 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.*

*3 - Não sendo efetuada a declaração no prazo estabelecido, o adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide, relativamente a cada um dos cônjuges, sobre a soma dos valores dos prédios que já constavam da matriz na respetiva titularidade.*

*4 - A declaração, de modelo a aprovar por portaria<sup>149</sup> e a apresentar exclusivamente no Portal das Finanças, deve ser efetuada de 1 de abril a 31 de maio.*

*5 - A declaração apresentada nos termos do n.º 2 atualiza a matriz quanto à titularidade dos prédios.*

*6 - A opção a que se refere o n.º 1 é válida até ao exercício da respetiva renúncia”.*

---

<sup>149</sup> A declaração a que se refere o número 4, do artigo 135.º-D do CIMI, designada por “*Declaração de Opção dos Sujeitos Passivos Casados ou em União de Facto*”, foi aprovada pela Portaria n.º 90-A/ 2017, de 1 de março.

### II.3.1.1.1. Conceito de “união de facto” para efeitos de AIMI

Antes de mais, destacamos que quando o mencionado artigo 135.º-D se refere a sujeitos passivos “unidos de facto” apenas tem em vista as designadas “uniões de facto legalmente protegidas” ou, simplesmente, as “uniões de facto protegidas”. De facto, a expressão “em união de facto para efeitos do artigo 14.º do Código do IRS” indica-nos ter sido essa a intenção inequívoca do legislador.

Ora, o mencionado artigo 14.º do CIRS, que tem como epígrafe “Uniões de facto”, estabelece o seguinte:

“1 - (Revogado.)

2 - A existência de identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto, e durante o período de tributação, faz presumir a existência de união de facto quando esta seja invocada pelos sujeitos passivos.

3 - Os sujeitos passivos não residentes em território português durante todo ou parte do período referido no número anterior podem apresentar prova documental da identidade de domicílio fiscal no Estado ou Estados onde residiram durante aquele período.”

E, o número 2, do artigo 1.º da Lei n.º 7/ 2001, de 11 de maio “Lei da Proteção das Uniões de Facto”, esclarece que “A união de facto é a situação jurídica de duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos.”<sup>150</sup>.

---

<sup>150</sup> Deixamos nota que não são consideradas uniões de facto protegidas, ficando, assim, fora do âmbito de aplicação do mencionado artigo 135.º-D do CIMI, tal como estabelece o artigo 2.º da Lei da Proteção das Uniões de Facto, as seguintes situações:

“a) Idade inferior a 18 anos à data do reconhecimento da união de facto;

b) Demência notória, mesmo com intervalos lúcidos, e a interdição ou inabilitação por anomalia psíquica, salvo se a demência se manifestar ou a anomalia se verificar em momento posterior ao do início da união de facto;

c) Casamento não dissolvido, salvo se tiver sido decretada a separação de pessoas e bens;

d) Parentesco na linha recta ou no 2.º grau da linha colateral ou afinidade na linha recta;

e) Condenação anterior de uma das pessoas como autor ou cúmplice por homicídio doloso ainda que não consumado contra o cônjuge do outro.”

Face ao exposto, concluímos que o artigo 135.º-D do CIMI, ao referir-se a sujeitos passivos unidos de facto, tem em vista os sujeitos passivos de AIMI que se vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de 2 anos, equiparando a tributação em AIMI dos unidos de facto à dos casados<sup>151</sup>.

Para o efeito, é prova suficiente a existência de identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos, no mínimo, por esse período temporal.

Caso os sujeitos passivos não tenham o seu domicílio fiscal coincidente há mais de 2 anos, poderão, ainda assim, aproveitar do regime estabelecido no artigo 135.º-D do CIMI, desde que o comprovem que vivem em condições análogas às dos cônjuges há mais de 2 anos, mediante declaração emitida pela junta de freguesia, acompanhada de declaração de ambos os membros da união de facto, sob compromisso de honra, de que cumprem os requisitos da união de facto, bem como certidões de cópia integral de registo de nascimento de cada um deles<sup>152</sup>.

De resto, a nossa posição quanto aos requisitos e comprovação da união de facto para efeitos de AIMI encontra-se em linha com o entendimento vertido no Ofício-Circulado n.º 20.183, de 3 de março de 2016. Embora esta doutrina administrativa esteja vocacionada para IRS, a menção no número 1, do artigo 135.º-D do CIMI ao artigo 14.º do CIRS permite-nos concluir que o legislador quis que os requisitos e modo de comprovação das uniões de facto para efeitos de AIMI coincidisse com o já previsto para o IRS, sendo esta solução bastante pragmática, já que torna desnecessária nova norma que regule aqueles aspetos especificamente para AIMI.

---

<sup>151</sup> Em consonância com a alínea d), do artigo 3.º da Lei da Proteção das Uniões de Facto, que estabelece o seguinte: “*As pessoas que vivem em união de facto nas condições previstas na presente lei têm direito a (...) Aplicação do regime do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições aplicáveis aos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens*”.

<sup>152</sup> Tal como estabelece o número 2, do artigo 2.º-A da Lei da Proteção das Uniões de Facto.

### II.3.1.1.2. Tributação dos casados ou unidos de facto em AIMI

Do artigo 135.º-D do CIMI resulta que os sujeitos passivos casados e unidos de facto podem ser tributados num dos seguintes três regimes:

- (i) Regime supletivo;
- (ii) Regime de tributação conjunta;
- (iii) Regime de tributação separada.

#### II.3.1.1.2.1. Regime supletivo

No regime supletivo, o AIMI é devido tal como se os sujeitos passivos não estivessem casados ou em união de facto, sendo liquidado o AIMI individualmente para cada um dos cônjuges ou unidos de facto, tendo em conta os dados constantes das matrizes prediais<sup>153154155</sup>.

Da leitura conjunta dos números 1, 2 e 3 do artigo 135.º-D do CIMI, concluímos que este regime se aplica no silêncio dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto, independentemente do regime de bens<sup>156</sup>.

---

<sup>153</sup> Tal como decorre da leitura do número 3, do artigo 135.º-D do CIMI: “*Não sendo efetuada a declaração no prazo estabelecido, o adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide, relativamente a cada um dos cônjuges, sobre a soma dos valores dos prédios que já constavam da matriz na respetiva titularidade*”.

<sup>154</sup> JOSÉ PIRES designa este regime por “*regime regra*”, escrevendo, a esse respeito: “*O regime regra, que funciona por defeito, nos casos em que os respectivos sujeitos passivos não optem por forma expressa e válida por nenhum dos outros dois. Neste caso a administração tributária procede à liquidação do AIMI com base nos elementos constantes das matrizes prediais, englobando o valor patrimonial tributário dos prédios em nome do titular que nelas são inscritos (nº 3 do artigo 135º-D do CIMI) e liquida o AIMI em conformidade (...), ou seja, aplicando uma taxa de 0,7% ao valor superior a 600.000 euros e uma taxa de 1% ao valor excedente a 1.000.000 euros*”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 64.

<sup>155</sup> É também este o entendimento da AT, vertido na Nota Informativa IMI, O, da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis, datada de 12 de setembro de 2017.

<sup>156</sup> No Direito da Família Português, existem os seguintes regimes típicos de bens:

- (i) Regime da comunhão de adquiridos: trata-se do regime-regra.

O AIMI devido por cada casado ou unido de facto é obtido através da seguinte fórmula:

---

$$\frac{[(\text{soma dos VPTs dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção detidos pelo cônjuge ou unido de facto, exceto prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior}) - \text{€ } 600.000,00] \times 0,7\% \text{ se } \text{VPT} > 600.000,00 \leq \text{€ } 1.000.000,00 \text{ e } \times 1\% \text{ VPT} > \text{€ } 1.000.000,00}{1}$$

---

### II.3.1.1.2.2. Regime de tributação conjunta

O regime de tributação conjunta é um regime opcional, aplicável independentemente do regime de bens.

Neste caso, os sujeitos passivos casados ou unidos de facto são tributados conjuntamente, o que significa que é somado o VPT de todos os prédios que cada um

---

Nos termos do artigo 1717.º do CC, que tem como epígrafe “*Regime de bens supletivo*”, “*Na falta de convenção antenupcial, ou no caso de caducidade, invalidade ou ineficácia da convenção, o casamento considera-se celebrado sob o regime da comunhão de adquiridos*”. E, nos termos do artigo 1724.º do mesmo Código, que tem como epígrafe “*Bens integrados na comunhão*”: “*Fazem parte da comunhão: a) O produto do trabalho dos cônjuges; b) Os bens adquiridos pelos cônjuges na constância do matrimónio, que não sejam exceptuados por lei*”.

JORGE DUARTE PINHEIRO explica que “*No regime da comunhão de adquiridos, a regra é a de que são bens comuns o produto do trabalho dos cônjuges e os bens adquiridos por eles na constância do matrimónio a título oneroso (cfr. arts. 1724.º e 1722.º, n.º 1, al. a) e b)). Todos os demais bens tendem a ser próprios.*”, In PINHEIRO, Jorge Duarte, *Direito da Família Contemporâneo*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina, p. 428.

(ii) Regime da comunhão geral: trata-se de um regime opcional.

Nos termos do número 1, do artigo 1719.º do CC: “*É permitido aos esposados convencionar, para o caso de dissolução do casamento por morte de um dos cônjuges, quando haja descendentes comuns, que a partilha dos bens se faça segundo o regime da comunhão geral, seja qual for o regime adoptado.*”

JORGE DUARTE PINHEIRO ensina que “*No regime da comunhão geral, são bens comuns todos os que a lei não considere incomunicáveis (cfr. art. 1732.º). Deste modo, tendem a ser comuns bens que, em regra, são próprios no regime da comunhão de adquiridos, como os bens que venham a adquirir posteriormente a título gratuito.*”, In, PINHEIRO, Jorge Duarte, Ob. Cit., o. 428.

(iii) Regime de separação de bens: trata-se de um regime opcional.

Estabelece o artigo 1735.º do CC que “*Se o regime de bens imposto por lei ou adoptado pelos esposados for o da separação, cada um deles conserva o domínio e fruição de todos os seus bens presentes e futuros, podendo dispor deles livremente*”. Assim, “*No regime da separação de bens, não há bens comuns. Todos os bens são próprios de um e de outro cônjuge*”, In PINHEIRO, Jorge Duarte, Ob. Cit. p. 428.

dos cônjuges ou unidos de facto seja titular, deduzindo-se o montante de € 1.200.000,00<sup>157</sup>.

A opção pelo regime da tributação conjunta deverá ser exercida entre 1 de abril e 31 de maio<sup>158</sup>, mediante a apresentação da declaração modelo aprovada pela Portaria n.º 90-A/2017, de 1 de março.

Destacamos que a opção pela tributação conjunta em AIMI é independente da opção pela tributação conjunta em sede de IRS. Ou seja, os contribuintes casados e unidos de facto podem optar pela tributação conjunta em sede de IRS e optar pela tributação separada em sede de AIMI, e vice-versa.

Inicialmente, a lei exigia que os contribuintes casados ou unidos de facto comunicassem anualmente à AT o exercício pela tributação conjunta do AIMI, dentro do prazo estabelecido para o efeito, que decorre entre 1 de abril e 31 de maio de cada ano<sup>159</sup>.

Com a LOE 2018, o legislador veio simplificar o exercício da opção pela tributação conjunta, passando os contribuintes casados ou unidos de facto a exercer a opção pela tributação conjunta uma única vez, mantendo-se essa opção válida até à renúncia<sup>160</sup>.

A lei não é clara quanto à necessidade de serem os dois cônjuges a renunciar, ou se bastará apenas um deles manifestar essa vontade. Ora, face à regra da tributação separada em AIMI, entendemos que a renúncia deverá operar mediante a mera manifestação de vontade de um dos cônjuges, operando a tributação conjunta sempre que ambos os cônjuges ou unidos de facto assim o entenderem.

---

<sup>157</sup> *Cfr.* Artigo 135.º-D do CIMI.

<sup>158</sup> *Cfr.* Número 4, do artigo 135.º-D do CIMI.

<sup>159</sup> Tal como estabelece o número 4, do artigo 135.º-D do CIMI. Note-se que em 2017, o prazo para apresentação da Declaração decorreu, excecionalmente, entre 15 de maro e 15 de abril de 2017, tal como estabelece o artigo 4.º da Portaria n.º 90-A/2017 de 1 de março.

<sup>160</sup> *Cfr.* Número 6, do artigo 135.º-D do CIMI.

Entendemos que esta alteração contribuirá para uma maior eficiência no sistema fiscal português, poupando tempo, simultaneamente, aos contribuintes, que deixarão de preencher anualmente a Declaração, e à própria AT, que passa a processar anualmente apenas as primeiras Declarações do exercício pela opção da tributação conjunta em AIMI e as Declarações de renúncia ao exercício pela tributação conjunta.

Além disso, com a LEO 2017, o legislador consagrou a possibilidade dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto alterarem os regimes, no prazo de 120 dias a contar do prazo para pagamento voluntário do imposto<sup>161</sup>.

Acresce que, nos termos do número 2, do artigo 135.º-F do CIMI, a taxa normal de 0,7% é aplicável quando o VPT agregado é superior a € 1.200.000,00, aplicando-se a taxa marginal de 1% quando o valor agregado do VPT dos prédios sujeitos e não isentos de AIMI seja superior a € 2.000.000,00.

Retomando a fórmula acima utilizada, o cálculo do AIMI, no caso dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto que optem pelo regime da tributação conjunta, é a seguinte:

---

---

[(soma dos VPTs dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção em que os cônjuges figurem na matriz, exceto prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior) - € 1.200.000,00], x 0,7% se  $VPT > 1.200.000,00 \leq € 2.000.000,00$  e x 1%  $VPT > € 2.000.000,00$

---

---

<sup>161</sup> Nos termos do artigo 135.º-M do CIMI, que tem como epígrafe “Correção das opções”:  
“1 - No prazo de 120 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, podem os contribuintes manifestar ou alterar as opções referidas nos artigos 135.º-D e 135.º-E, nos termos aí previstos, produzindo-se os respetivos efeitos.  
2 - Da entrega dessas declarações não pode resultar a ampliação dos prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial, ou revisão do ato tributário que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas”.

### **II.3.1.2.3. Regime de tributação separada**

Finalmente, os sujeitos passivos casados no regime de comunhão geral podem exercer a opção pela tributação separada, ou, como designada a AT, a opção pela “*Declaração conjunta com tributação individual*”.

Pese embora a lei estabeleça que este regime se aplica aos “*sujeitos passivos casados sob os regimes de comunhão*”<sup>162</sup>, remetendo, assim, quer para o regime da comunhão geral, como para o regime da comunhão de adquiridos, a verdade é que, na prática, o seu campo fica circunscrito aos sujeitos passivos casados sob o regime da comunhão geral.

De facto, a tributação separada consiste na afetação do VPT dos bens comuns sujeitos a AIMI à esfera individual de cada um dos cônjuges, sendo os cônjuges tributados em regime de compropriedade.

Ora, no regime da comunhão de adquiridos os bens trazidos para o casamento são bens próprios, apenas sendo bens comuns os bens adquiridos na constância do matrimónio. Por seu turno, no regime da comunhão geral, quer os bens trazidos para o casamento, quer os bens adquiridos na constância do matrimónio são comuns. Na verdade, os prédios adquiridos antes do matrimónio mantêm-se registados, em termos cadastrais e matríciais, na titularidade do cônjuge que trouxe o bem para o casamento, quando, no regime da comunhão geral o prédio é dos dois cônjuges. O mesmo não acontece quanto ao regime da comunhão de adquiridos, em que o prédio adquirido por um dos cônjuges antes do matrimónio permanece bem próprio desse mesmo cônjuge após o casamento, não existindo necessidade de preencher uma declaração a informar a AT de que, de facto, aquele prédio é bem próprio do cônjuge respetivo, pois tal já decorre do cadastro.

Por essa razão, entendemos que o regime da tributação separada difere do regime supletivo precisamente pelo facto de no primeiro a liquidação do AIMI ser efetuada na esfera do cônjuge que figura como titular na matriz, enquanto no segundo tendo em conta o regime de casamento.

---

<sup>162</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-D do CIMI.

Para efeitos de exercer esta opção pela tributação separada, os cônjuges casados em regime de comunhão devem apresentar declaração conjunta<sup>163</sup> identificando a titularidade dos prédios e indicando aqueles que são bens próprios de cada um deles e os que são bens comuns do casal<sup>164</sup>.

O AIMI é, então, calculado individualmente para cada um dos cônjuges, somando ao VPT dos prédios próprios sujeitos a AIMI de cada cônjuge o VPT da meação dos prédios comuns sujeitos a AIMI.

O AIMI devido por cada um dos casados ou unidos de facto é o que resulta da seguinte fórmula:

---

$$[(\text{soma dos VPTs dos prédios próprios sujeitos a AIMI}) + (\text{soma dos VPTs dos prédios comuns sujeitos a AIMI} - \text{€ } 600.000,00)], \text{ x } 0,7\% \text{ se } \text{VPT} > 1.200.000,00 \leq \text{€ } 2.000.000,00 \text{ e } \text{x } 1\% \text{ VPT} > \text{€ } 2.000,000,00$$

---

#### **II.3.1.2.4. Planeamento fiscal**

De seguida, apresentamos exemplos práticos da tributação em AIMI dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto.

##### Exemplo 5: Casal A

O cônjuge A é proprietário do Prédio I, com VPT de € 200.000,00.

O cônjuge B é proprietário do Prédio J, com VPT de € 500.000,00.

##### (i) Regime supletivo

- Tributação de A em AIMI:

€ 200.000,00 - € 600.000,00 = - € 400.000,00, logo não gera AIMI a pagar.

---

<sup>163</sup> Trata-se do mesmo modelo aprovado para o exercício da tributação conjunta do AIMI.

<sup>164</sup> Tal como estabelece o *supra* mencionado número 3, do artigo 135.º-D do CIMI.

- Tributação de B em AIMI:

€ 500.000,00 - € 600.000,00 = - € 100.000,00, logo gera AIMI a pagar.

Optando pelo regime supletivo, nenhum dos cônjuges pagaria AIMI.

(ii) Regime de tributação conjunta

[(€ 200.000,00 + € 500.000,00) - € 1.200.000,00] = € 500.000,00, logo não gera AIMI a pagar.

Optando pelo regime de tributação conjunta, o casal A não pagaria AIMI.

Nesta hipótese, independentemente do regime de tributação em AIMI, nenhum dos cônjuges pagaria AIMI.

Exemplo 6: Casal B

O cônjuge C é proprietário de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio L, com VPT de € 200.000,00;
- Prédio M, com VPT de € 500.000,00.

O cônjuge D é titular de um prédio urbano habitacional com VPT de € 500.000,00.

(i) Regime supletivo

- Tributação de C em AIMI:

[(€ 200.000,00 + € 500.000,00) - € 600.000,00] x 0,7% =

= € 100.000,00 x 0,7% =

= € 700,00

- Tributação de D em AIMI:

€ 500.000,00 - € 600.000,00 = - € 100.000,00, logo não gera AIMI a pagar.

Optando pelo regime supletivo, o cônjuge C pagaria AIMI.

#### Regime de tributação conjunta

$[(€ 200.000,00 + € 500.000,00 + € 500.000,00) - € 200.000,00] = 0,00$ , logo não gera AIMI a pagar

Optando pelo regime da tributação conjunta, o cônjuge C não pagaria AIMI.

Assim, é aconselhável que o Casal B opte pela tributação conjunta, pois, deste modo, o cônjuge C não paga AIMI.

#### Exemplo 7: Casal C

O casal C é titular de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio N, com VPT de € 400.000,00;

- Prédio O, com VPT de € 1.000.000,00.

#### (i) Regime supletivo

- Tributação de cada um dos cônjuges em AIMI:

$$[(€ 200.000,00 + € 500.000,00) - € 600.000,00] \times 0,7\% =$$

$$= € 100.000,00 \times 0,7\% =$$

$$= € 700,00$$

No regime supletivo, cada um dos cônjuges pagaria €700,00 de AIMI.

#### (ii) Tributação conjunta

$$[(€ 400.000,00 + € 1.000.000,00) - € 1.200.000,00] \times 0,7\% =$$

$$= € 200.000 \times 0,7 =$$

$$= € 1.400,00$$

Optando pelo regime da tributação conjunta, o casal C pagaria € 1.400,00 de AIMI.

Nesta caso, em qualquer regime de tributação o AIMI a pagar seria o mesmo.

### Exemplo 8: Casal D

Em 2010, E adquiriu o Prédio P, atualmente com VPT de € 700.000,00.

Em 2015, E casou com F no regime de comunhão geral.

Em 2016, F adquiriu o Prédio Q, com VPT de € 700.000,00, o qual ficou registado na titularidade de E e de F.

Os prédios P e Q são prédios urbanos habitacionais.

#### (i) Regime supletivo

- Tributação de E:

$$(\text{€ } 700.000,00 + \text{€ } 350.000,00) - \text{€ } 600.000,00, \text{ x } 0,7\% \text{ se } \text{VPT} \geq 600.000,00 \leq \text{€ } 1.000.000,00 \text{ e } \text{x } 1\% \text{ VPT} > \text{€ } 1.000.000,00$$

$$= \text{€ } 400.000,0 \times 0,7\% + 50.000,00 \times 1\%$$

$$= \text{€ } 2.800,00 + \text{€ } 500,00 =$$

$$= \text{€ } 3.300,00$$

- Tributação de F

$$\text{€ } 350.000,00 - \text{€ } 600.000,00 = - \text{€ } 250.000,00, \text{ logo não gera AIMI a pagar.}$$

No regime supletivo, o cônjuge E pagaria € 3.300,00 de AIMI e o cônjuge F não pagaria AIMI.

(ii) Tributação conjunta

$$[(€ 700.000,00 + € 700.000,00) - € 1.200.000,00] \times 0,7\% =$$

$$= € 200.000,00 \times 0,7\% =$$

$$= € 1.400,00$$

Optando pelo regime da tributação conjunta, o casal D pagaria € 1.400,00 de AIMI.

(iii) Tributação separada

- Tributação de E:

$$(€ 350.000,00 + € 350.000,00) - € 600.000,00 \times 0,7\%$$

$$= € 100.000,00 \times 0,7\% =$$

$$= € 700,00$$

- Tributação de F

$$(€ 350.000,00 + € 350.000,00) - € 600.000,00 \times 0,7\%$$

$$= € 100.000,00 \times 0,7\% =$$

$$= € 700,00$$

No regime de tributação separada, cada cônjuge pagaria € 700,00 de AIMI.

Nesta hipótese, o AIMI a pagar é o mesmo, independentemente do regime de tributação.

#### II.3.1.1.2.4.1. Conclusões

Ora, face ao exposto, a opção pela tributação conjunta ou separada deverá ser exercida em função da situação concreta de cada casal.

Assim, entendemos que o regime de tributação conjunta para os sujeitos passivos casados ou unidos de facto poderá gerar situações de enorme desigualdade, comparativamente a sujeitos passivos não casados ou unidos de facto<sup>165</sup>.

E, fruto desta desigualdade entre a tributação em AIMI de sujeitos passivos casados ou unidos de factos e não casados ou unidos de facto poderá tornar o AIMI permeável ao planeamento fiscal agressivo<sup>166</sup>.

#### II.3.2. Pessoas Coletivas e Entidades Equiparadas

No caso das pessoas coletivas e entidades equiparadas<sup>167</sup>, o VPT relevante para efeitos de cálculo de AIMI é o que resulta da soma dos VPTs de todos os prédios pertencentes ao mesmo, com exceção dos isentos ou não sujeitos a IMI, sem qualquer dedução<sup>168</sup>.

---

<sup>165</sup> JOSÉ PIRES elucida bem esta desigualdade: “*Por exemplo, nos casos em que determinado sujeito passivo não casado nem em união de facto, possua prédios sujeitos ao AIM, de valor igual a 1,2 milhões de euros, pagaria um imposto de 4.800 euros (0,7% sobre a diferença entre 1.000.000 e 600.000, ou seja, 2.800 euros, mais 1% sobre os 200.000 que excedem 1 milhão de euros, ou seja, 2.000 euros). Se esse sujeito passivo passar a unido de facto ou casado com outro que não possua imóveis sujeitos a AIMI, deixará simplesmente de pagar o AIMI*”, concluindo que “[*n*]a verdade, 4.800 euros pode ser um rendimento relevante, quase ao nível de um salário mínimo” [em termos anuais], In PIRES, José, Ob. Cit., p. 65.

<sup>166</sup> No mesmo sentido, vide JOSÉ PIRES, o qual avança que a “*falta de neutralidade do AIMI à situação pessoal ou familiar dos sujeitos passivos, torna-o muito vulnerável aos chamados casamentos ou uniões de facto fiscais e à possibilidade de fraude por essa via. As vantagens financeiras deles resultantes podem sobrepor-se aos tradicionais inconvenientes dos casamentos ou uniões de facto de conveniência, para as pessoas menos românticas*”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 65.

<sup>167</sup> Nos termos do número 2, do artigo 135.º-A do CIMI, com exceção das heranças indivisas que seguem um regime especial, conforme decorre da parte final do número 1, do artigo 135.º-F do CIMI.

<sup>168</sup> Cfr. Artigo 135.º-C do CIMI.

A taxa aplicável à soma dos VPTs é de 0,4%, resultando esse valor no imposto a pagar de AIMI<sup>169</sup>.

Eis a fórmula de cálculo de AIMI para as pessoas coletivas e entidades equiparadas<sup>170</sup>:

---

Soma dos VPTs dos prédios urbanos e terrenos para construção detidos pela pessoa coletiva, exceto prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior x 0,4%

---

Exemplo 9:

A pessoa coletiva A é proprietária de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio R, com VPT de € 200.000,00; e

- Prédio S, com VPT de € 500.000,00.

€ 700.000,000 x 0,4% = € 2.800,00

A pessoa coletiva A pagaria € 2.800,00 de AIMI.

### **II.3.2.1. Prédios afetos ao uso pessoal dos titulares da estrutura jurídica**

O legislador consagrou, ainda, uma taxa mais gravosa para os prédios detidos por pessoas coletivas e entidades equiparadas<sup>171</sup> mas afetos ao uso pessoal dos sócios, membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos seus cônjuges, ascendentes ou descendentes<sup>172</sup>.

---

<sup>169</sup> Cfr. Número 1, do artigo 135.º-F do CIMI.

<sup>170</sup> Exceto heranças indivisas.

<sup>171</sup> Conforme veremos, de seguida, entendemos que este regime se aplica igualmente às entidades equiparadas a pessoas coletivas, pese embora tal não decorra diretamente do número 3, do artigo 135.º-F do CIMI.

<sup>172</sup> Cfr. Número 3, do artigo 135.º-F do CIMI.

Logicamente, esta taxa agravada apenas se aplica aos prédios sujeitos a AIMI, o que, no caso, na prática, se cinge aos prédios urbanos habitacionais<sup>173</sup>, pese embora, na teoria, também se aplique a terrenos para construção<sup>174</sup>.

Quanto ao conceito de “*prédios detidos*”, entendemos que o conceito de “*detenção*” respeita a uma das formas de titularidade previstas no número 1, do artigo 135.º-A, pelo que apenas é aplicável quando a pessoa coletiva é proprietária, usufrutuária ou superficiária do prédio visado<sup>175</sup>. Parece-nos que não faria sentido sujeitar a AIMI um prédio arrendado por uma pessoa coletiva afeta ao uso pessoal dos seus responsáveis quando o seu proprietário já seria tributado em AIMI pelo mesmo prédio. Haveria, nesse caso, uma dupla tributação que não foi querida pelo legislador. Além disso, o AIMI visa tributar quem manifesta riqueza por possuir património imobiliário, o que não é o caso de um mero arrendatário.

No que concerne ao conceito de “*titulares do respetivo capital*”, entendemos, face à letra da lei, que apenas poderão ser abrangidos por esta norma os titulares do capital, membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização (ou cônjuges ou ascendentes e descendentes) da própria pessoa coletiva e não de outras, ainda que relacionadas com a mesma, designadamente uma sociedade-mãe. Tendo em conta a hermenêutica jurídica, entendemos que outra interpretação cairá

---

<sup>173</sup> JOSÉ PIRES pronuncia-se no mesmo sentido, *In PIRES, José, Ob. Cit.*, p. 63.

<sup>174</sup> Também nesse sentido se pronuncia JOSÉ PIRES, *In PIRES, José, Ob. Cit.*, p. 64.

<sup>175</sup> Quanto ao conceito de “*prédios detidos*”, “*A lei não densifica (...), pelo que se trata de um conceito vago e talvez menos rigoroso. A primeira questão que se levanta é, desde logo, saber se foi intenção do legislador utilizar um conceito amplo para ser mais abrangente que o conceito de proprietário, usufrutuário ou superficiário*”, tal como chama à atenção JOSÉ PIRES. No entanto, defende que “*não terá sido assim, dado que a interpretação desta norma deve subordinar-se ao princípio da incidência pessoal, e essa estabelece que é sujeito passivo do adicional o titular daqueles direitos reais*”, posição que subscrevemos na íntegra. De facto, tal como explica JOSÉ PIRES “[*s*]ó depois de estabelecido o mapeamento da incidência, opera o regime das taxas sobre ela, pelo que a aplicação destas depende daquela. Deste modo, devemos entender que o conceito de «*prédios detidos*» abrange apenas os prédios que a pessoa coletiva é proprietária, usufrutuária ou superficiária e não quaisquer outros tipos de prédios detidos com base noutros tipos de relações jurídicas, por exemplo de arrendamento ou comodato”. *In PIRES, José, Ob. Cit.*, p. 61.

já no âmbito da interpretação analógica, proibida e contrária ao princípio da legalidade fiscal<sup>176</sup>.

A mesa lógica está em causa na nossa interpretação segundo a qual o legislador teve em vista a tributação agravada para os prédios detidos por pessoas coletivas afetas ao uso pessoal dos seus titulares formais, i.e., os titulares dos cargos da pessoa coletiva, tal como constante dos respetivos títulos<sup>177178</sup>.

Quanto à afetação do prédio ao “*uso pessoal*”, entendemos que tanto poderá estar em causa a residência dos titulares do capital social no prédio, como a afetação do prédio à utilização de diversos titulares do capital em diversas alturas do ano, seja para férias, seja para estadias ocasionais, sendo bastante a mera disponibilidade do prédio, ainda que o titular não a utilize efetivamente. Isto porque a lei remete apenas para a ideia de afetação de um prédio a um fim de uso pessoal dos seus titulares<sup>179</sup>.

Inicialmente, o legislador foi omissivo quanto à questão de saber como se verificam os pressupostos desta taxa agravada<sup>180</sup>. De facto, era essencial criar um mecanismo que permitisse detetar situações de afetação de prédios de pessoas coletivas e entidades

---

<sup>176</sup> A mesma interpretação parece ter JOSÉ PIRES, ao referir que “*é requisito essencial de aplicação destas taxas agravadas que tanto a titularidade do prédio como a sua utilização dependam apenas da pessoa coletiva que é sujeito passivo do AIMI e que sejam beneficiários dessa utilização os titulares do capital ou dos órgãos sociais, ou respetivos familiares, da própria pessoa coletiva e não de outras*” In PIRES, José, Ob. Cit., p. 61.

<sup>177</sup> No caso das sociedades comerciais, é possível tendo em conta a Certidão Permanente, nos termos da Portaria n.º 1416-A/2006, de 19 de dezembro.  
Quanto às pessoas coletivas, tendo em conta os seus Estatutos e atos de deliberação dos órgãos sociais.  
No caso das associações, tendo em conta os seus Estatutos e as atas de deliberação dos órgãos associativos.

<sup>178</sup> No mesmo sentido, vide JOSÉ PIRES: “*No que respeita ao estatuto das pessoas, a lei adota uma formulação duplamente formalista no que respeita ao exercício de funções em órgãos sociais. Tanto os órgãos sociais como as funções devem ser reportados nos termos legais, não bastando, aparentemente, o mero exercício fático de funções*”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 63.

<sup>179</sup> Sobre esta questão, vide PIRES, José, Ob. Cit., pp. 62 e 63.

<sup>180</sup> JOSÉ PIRES criticava esta lacuna, entendendo que o legislador, “*poderia estabelecer um regime idêntico ao que é utilizado no n.º 9 do artigo 46.º do «Estatuto dos Benefícios Fiscais», que considera que estão afetos à habitação própria e permanente dos sujeitos passivos os prédios onde estes possuam o seu domicílio fiscal*”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 62.

equiparadas ao uso pessoal dos respetivos titulares. Por essa razão, a LEO 2018 criou o número 6, do artigo 135.º-F do CIMI, estabelecendo que os prédios afectos ao uso pessoal das entidades sujeitas a AIMI devem ser identificados no anexo à DM22<sup>181</sup>. Esta solução veio conferir substância a esta taxa agravada, pois mantendo-se a redação inicial esta taxa agravada dificilmente seria aplicável.

Por fim, a lei não esclarece se este regime especial se aplica também às entidades equiparadas a pessoas coletivas. Entendemos que sim, uma vez que o número 2, do artigo 135.º-A do CIMI determina que, para efeitos do AIMI, são equiparadas a pessoas coletivas quaisquer entidades, ainda que sem personalidade jurídica, que figurem nas matrizes dos prédios sujeitos a AIMI<sup>182</sup>. Ora, tratando-se de uma equiparação de âmbito genérico, não se vislumbra como não poderá esta taxa agravada deixar de ser aplicável às entidades equiparadas para efeitos de AIMI a pessoas coletivas<sup>183</sup>.

Reunidas estas condições, é aplicável à soma agregada dos VPTs dos prédios nesta situação de afetação ao uso pessoal dos titulares da pessoa coletiva ou entidades equiparada (e não a todos os prédios detidos pela pessoa coletiva ou entidade

---

<sup>181</sup> Na verdade, esta solução era já avançada por JOSÉ PIRES: “*Poderia a lei conter uma obrigação declarativa mediante a qual as pessoas coletivas sujeitas a este regime, comunicassem anualmente à administração tributária quais os prédios nesta situação, mas ela não foi plasmada na lei, pelo que não existe*”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 62.

<sup>182</sup> Recordamos o que dispõem os números 1 e 2 do CIMI:  
“1- São sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.  
2- Para efeitos do n.º 1, são equiparados a pessoas coletivas quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal.”

<sup>183</sup> JOSÉ PIRES recorda que “o n.º 2 do artigo 135.º-A faz equiparar a pessoas coletivas todas as entidades que estejam inscritas nas matrizes prediais como titulares de direitos reais sobre prédios e que não sejam pessoas singulares”, interrogando-se, tal como nós, sobre se “este regime de taxas agravadas se aplica também a essas entidades equiparadas”, afirmando que “a resposta é positiva, dado que a equiparação antes referida é genérica e estabelecida na própria definição conceptual do sujeito passivo do AIMI, pelo que ela faz parte essencial e estrutural do sujeito passivo e sempre que a lei se refere a pessoas coletivas, essa equiparação acompanha-a, dado que se trata de uma equiparação para esse efeito da definição conceptual do sujeito passivo do AIMI”.

equiparada) a taxa de 0,7% até um milhão de euros e uma taxa marginal de 1% na parcela de valor que exceda aquele valor<sup>184</sup>.

Na verdade, trata-se de repor a verdade material, pelo que o legislador estabeleceu as exatas taxas de tributação previstas para as pessoas singulares, com a agravante de não ser aplicável a dedução de € 600.000,00<sup>185</sup>, de modo a desincentivar estas situações.

Assim, a liquidação de AIMI da pessoa coletiva ou entidade equiparada contemplará também uma taxa agravada para os prédios afetos ao uso pessoal dos titulares do capital social, ficando os demais sujeitos à taxa normal de 0,4%<sup>186</sup>.

A fórmula de cálculo do AIMI para as pessoas coletivas e entidades equiparadas com prédios afetos ao uso pessoal dos seus titulares é a seguinte:

(AIMI sujeito à taxa normal) + (AIMI sujeito à taxa agravada) =

(Soma dos VPTs dos prédios urbanos e terrenos para construção detidos pela pessoa coletiva, exceto prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior x 0,4%) + (soma dos VPTs dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção detidos pela pessoa coletiva e afetos ao uso pessoal dos seus titulares, exceto prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior) x 0,7% se VPT ≤ € 1.000.000,00 e x 1% VPT > € 1.000.000,00

---

#### Exemplo 10:

A pessoa coletiva B é proprietária de três prédios urbanos habitacionais:

- Prédio T, com VPT de € 200.000,00;
  - Prédio U, com VPT de € 500.000,00; e
- 

<sup>184</sup> Nos termos do número 3, do artigo 135º-F do CIMI.

<sup>185</sup> Pois a tributação continua a ser efetuada na esfera corporativa e não na esfera individual dos titulares da pessoa coletiva ou da entidade equiparada.

<sup>186</sup> A mesma interpretação tem JOSÉ PIRES, *In* PIRES, José, *Ob. Cit.*, p. 63.

- Prédio V, com VPT de € 150.000,00, afeto ao uso pessoal do sócio A.

AIMI sujeito à taxa normal: € 700.000,000 x 0,4% = € 2.800,00

AIMI sujeito à taxa agravada: € 150.000,00 x 0,7% = € 1.050,00

AIMI total: € 3.850,00

A pessoa coletiva B pagaria € 3.850,00 de AIMI.

#### Exemplo 11:

A pessoa coletiva C é proprietária de quatro prédios urbanos habitacionais:

- Prédio X, com VPT de € 200.000,00;

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

- Prédio AA, com VPT de € 500.000,00, afeto ao uso pessoal do sócio B.

- Prédio BB, com VPT de € 600.000,00, afecto ao uso pessoal do sócio C.

AIMI sujeito à taxa normal: € 700.000,000 x 0,4% = € 2.800,00

AIMI sujeito à taxa agravada: € 1.000.000,00 x 0,7% + € 100.000,00 x 1%

= € 7.000,00 + € 1.000,00 = € 8.000,00

AIMI total: € 8.000,00

A pessoa coletiva C pagaria € 8.000,00 de AIMI.

Em termos práticos, continuamos a entender que serão raras as situações de aplicação desta taxa agravada, não obstante a recente alteração legislativa, pois a mesma fica dependente da boa-fé das pessoas coletivas e entidades equiparadas em informar a AT de que os prédios se encontram afetos aos seus titulares.

### II.3.2.2. Residentes em regimes de tributação privilegiada

O número 4, do artigo 135.º-F do CIMI estabelece o seguinte:

*“Para os prédios que sejam propriedade de entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável, a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, a taxa é de 7,5%”.*

Ora, de facto, o legislador vem prever o agravamento da tributação em AIMI sempre que:

- (i) o titular seja proprietário do prédio;
- (ii) não seja pessoa singular; e
- (iii) seja residente em território de tributação privilegiada.

Vejamos:

Em primeiro lugar, quanto ao ponto (i) *supra*, a taxa agravada de 7,5% para os residentes em regimes de tributação privilegiada apenas se aplica quando a entidade seja proprietária do prédio, pois o número 4, do artigo 135.º-F cinge-se apenas às situações de propriedade. Ora, significa que se a entidade sedeadada num regime de tributação privilegiada for superficiária ou usufrutuária não está sujeita a esta taxa agravada, sendo aplicável a taxa normal de 0,4%<sup>187</sup>, não se compreendendo esta distinção de regimes em função do título.

Depois, importa destacar que, com referência ao ponto (ii) *supra*, antes da entrada em vigor da Lei n.º 85/ 2017, de 18 de agosto, que introduziu o número 5, ao artigo 135.º-F do CIMI, a taxa agravada de AIMI prevista para entidades residentes em territórios sujeitos a regimes de tributação privilegiada aplicava-se também a pessoas singulares<sup>188</sup>, pois o número 4 falava genericamente em “*entidades*”.

---

<sup>187</sup> No mesmo sentido, *vide* PIRES, José, Ob. Cit., p. 70.

Por essa razão, colocava-se a questão de saber se, no caso das pessoas singulares residentes em estados de baixa tributação, seria aplicável a taxa marginal de 1% a partir da parcela correspondente a um milhão de euros. Pese embora a lógica deste regime seja a de penalizar os titulares das grandes fortunas imobiliárias a residir em territórios de baixa tributação, a verdade é que o número 2, do artigo 135.º-F do CIMI estabelece a taxa marginal de 1% para pessoas singulares, independentemente da residência fiscal.

E, finalmente, quanto ao ponto *(iii) supra*, estão em causa os regimes de tributação constantes da Portaria n.º 150/ 2004, de 13 de fevereiro, na redação conferida pela Portaria 345-A/ 2016, de 30 de dezembro.

De facto, reunindo-se os pressupostos cumulativos *supra* mencionados, à soma do VPT de todos os prédios sujeitos e não isentos de AIMI é aplicável a taxa fixa de 7,5%.

A referida taxa parece-nos confiscatório, tendo em conta que o AIMI ao cumular o IMI, que também prevê esta taxa para as entidades residentes em regimes de tributação privilegiada, estabelece uma taxa anual de 15% sobre o VPT dos prédios da propriedade de pessoas coletivas e entidades equiparadas residentes em regimes fiscais claramente mais favoráveis, o que significa que *“ao fim de sete anos de aplicação de ambos os tributos, o sujeito passivo terá efetuado pagamentos acumulados de ambos os tributos, de valor superior ao valor do próprio prédio”*<sup>189</sup>.

A fórmula de cálculo desta taxa agravada para entidades sedeadas em regimes de tributação privilegiada é a seguinte:

---

(Soma dos VPTs dos prédios urbanos e terrenos para construção detidos pela pessoa coletiva, exceto prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior x 7,5%)

---

---

<sup>188</sup> Daí José Pires mencionar na sua obra, anterior à Lei n.º 85/ 2017, de 18 de agosto, que *“Esta taxa agravada aplica-se também a sujeitos passivos que sejam pessoas singulares, nos casos em que tenham domicílios naqueles territórios constantes da chamada lista negra”*, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 70.

<sup>189</sup> In, PIRES, José, Ob. Cit., p. 69.

### Exemplo 12:

A sociedade D, sediada num regime de tributação privilegiada, é proprietária de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio CC, com VPT de € 200.000,00;

- Prédio DD, com VPT de € 500.000,00.

$$(\text{€ } 200.000,00 + \text{€ } 500.000,00) \times 7,5\% = \text{€ } 52.500,00$$

A sociedade D pagaria € 52.500,00 de AIMI.

### **II.3.3. Heranças indivisas**

O *quantum* de AIMI devido pelas heranças indivisas vem aqui autonomizado, relativamente ao *quantum* das pessoas coletivas, pois, conforme já referido, a equiparação das heranças indivisas às pessoas coletivas apenas produz efeitos ao nível da incidência subjetiva, visando sujeitar a AIMI os prédios urbanos habitacionais e os terrenos para construção detidos (em propriedade, direito de superfície ou direito e usufruto) pelas heranças indivisas, sendo o seu *quantum* determinado, em regra, segundo as regras aplicáveis às pessoas singulares.

A esse propósito, rege o artigo 135.º-E, que tem como epígrafe “*Heranças indivisas*”:

*“1 - A equiparação da herança a pessoa coletiva nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-A pode ser afastada se, cumulativamente:*

*a) A herança, através do cabeça de casal, apresentar uma declaração identificando todos os herdeiros e as suas quotas;*

*b) Após a apresentação da declaração referida na alínea anterior, todos os herdeiros na mesma identificados confirmarem as respetivas quotas, através de declaração apresentada por cada um deles.*

2 - A declaração do cabeça de casal, referida na alínea a) do n.º 1, de modelo a aprovar por portaria e a efetuar exclusivamente no Portal das Finanças, deve ser apresentada de 1 a 31 de março.

3 - As declarações dos herdeiros, referidas na alínea b) do n.º 1, de modelo a aprovar por portaria e a efetuar exclusivamente no Portal das Finanças, devem ser apresentadas de 1 a 30 de abril.

4 - Sendo afastada a equiparação da herança indivisa a pessoa coletiva nos termos dos números anteriores, 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 efeito de determinação do valor tributável previsto no artigo 135.º-C.”

Ora, na verdade, o legislador criou dois regimes de tributação (alternativos) das heranças indivisas em AIMI:

- (i) Regime supletivo;
- (ii) Regime de imputação.

### **II.3.3.1. Regime supletivo**

No regime supletivo, o AIMI é devido pela própria herança indivisa, representada pelo cabeça de casal<sup>190</sup>, e calculado tendo por referência a soma do VPT dos prédios sujeitos a AIMI da titularidade da mesma, sendo deduzido o montante de € 600.000,00<sup>91</sup>, aplicando-se a taxa de 0,7%<sup>192</sup>.

Coloca-se a questão de saber se a mencionada taxa de 0,7% é aplicável apenas até € 1.000.000,00, aplicando-se ao excedente a taxa marginal de 1%, uma vez que a lei não é clara.

---

<sup>190</sup> No mesmo sentido, *vide* PIRES, José, Ob. Cit., p. 66.

<sup>191</sup> Nos termos do disposto na alínea b), do número 2, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>192</sup> Nos termos do disposto no número 1, do artigo 135.º-F do CIMI.

De facto, o número 2, do artigo 135.º-F do CIMI apenas faz referência à aplicação da mencionada taxa marginal “*quando o sujeito passivo seja pessoa singular*”. Já o número 1, do artigo 135.º-F do CIMI refere que a taxa de 0,7% é aplicável “*às pessoas singulares e herança*”.

Ora, não sendo a lei clara quanto a esta questão, e estando em causa uma norma de oneração, entendemos que, pelo princípio da tipicidade fiscal, somos propensos a entender que a taxa marginal não é aplicável às heranças indivisas<sup>193194195196</sup>.

Do exposto, podemos concluir que a ideia da equiparação da herança indivisa a pessoa coletiva foi uma técnica utilizada pelo legislador para englobar a herança indivisa na categoria de sujeito passivo de AIMI, porque o tratamento jurídico-fiscal afigura-se totalmente distinto. É que, na verdade, a dedução de € 600.000,00 e a taxa de 0,7% é a solução preconizada para as pessoas singulares, por contraposição à ausência de qualquer dedução no caso das pessoas coletivas e da aplicação da taxa de 0,4%.

Ora, uma vez mais, encontramos aqui um afloramento do carácter personalizante do AIMI, mais próximo da lógica do IRS, com o reverso da medalha: o reforço da ideia de autonomia do AIMI face ao IMI.

---

<sup>193</sup> No mesmo sentido pronunciam-se ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS: “*a taxa marginal de 1% não se aplica às heranças indivisas*”, In ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, Ob. Cit., p. 402.

<sup>194</sup> No mesmo sentido, vide Nota Informativa IMI, 0, da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis, datada de 12 de setembro de 2017.

<sup>195</sup> Em sentido diverso, JOSÉ PIRES entende que, quanto às heranças indivisas “*A administração tributária procede à liquidação do AIMI a partir dos elementos constantes das matrizes prediais, nos mesmos termos aplicáveis às pessoas singulares, ou seja, deduzido o valor de 600.000,00 euros e aplicando uma taxa de 0,7% ao excedente e, nos casos em que o valor tributável seja superior a 1.000.000 euros, aplicando uma taxa de 1% à parte que o exceda*”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 66.

<sup>196</sup> Em sentido diverso, parece também pronunciar-se ANA PAULA DOURADO, ao referir que “*Neste caso, aplicam-se as taxas atribuídas às pessoas singulares*”, In DOURADO, Ana Paula, Ob. Cit. p. 322. Ora, a utilização das palavras “taxas” no plural remete-nos para a aplicação da taxa normal de 0,7% e da taxa marginal de 1% para VPTs agregados superiores a € 1.000.000,000 de euros, após a dedução de € 600.000,00.

A fórmula de cálculo do AIMI devido pelas heranças indivisas no regime supletivo é a seguinte:

---

(soma dos VPTs dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção detidos pela herança indivisa, exceto prédios isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior - € 600.000,00) x 0,7%

---

### **II.3.3.2. Regime de imputação**

O regime de imputação trata-se de um regime opcional que permite aos herdeiros imputar a soma do VPT de todos os prédios sujeitos a AIMI que a herança indivisa seja titular, na esfera individual de cada um dos herdeiros, na proporção das respetivas quotas<sup>197</sup>, tratando-se aquela quota-parte da herança tal como se o titular fosse um comunheiro<sup>198</sup>.

Para exercer a opção por este regime, deverá ser apresentada:

- (i) uma declaração pelo cabeça-de-casal<sup>199</sup> com a identificação dos herdeiros e respetivas quotas, a qual deve ser entregue através do Portal das Finanças entre 1 e 31 de março; e
- (ii) uma declaração individual de cada herdeiro, entregue via Portal das Finanças, entre 1 e 30 de abril, a confirmar a respetiva quota<sup>200</sup>.

---

<sup>197</sup> Nos termos do número 4, do artigo 135.º-E do CIMI.

<sup>198</sup> Posição semelhante apresenta José Pires: “*Na verdade, o que se trata aqui é da possibilidade de os herdeiros poderem afastar a tributação autónoma da herança indivisa, imputando o valor patrimonial global dos prédios que a integram à sua esfera jurídica em função das suas quotas hereditárias*”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 66.

<sup>199</sup> Tal como estabelece a alínea a), do número 1, em conjugação com o número 2, ambos do 135.º-E do CIMI. A Declaração, intitulada por “*Declaração de Herança Indivisa*”, foi aprovada pela Portaria n.º 90-A/ 2017, de 1 de março.

<sup>200</sup> Nos termos do disposto na alínea b), do número 1 e número 3, ambos do artigo 135.º-E do CIMI.

O legislador veio estabelecer, na LEO 2017, a possibilidade dos herdeiros alterarem os regimes de tributação de AIMI, no prazo de 120 dias a contar do prazo para pagamento voluntário do imposto<sup>201</sup>.

A fórmula de cálculo do AIMI de cada herdeiro, optando pelo regime da imputação, é a seguinte:

---

$$\frac{[(\text{soma dos VPTs dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, sujeitos e não isentos de AIMI, de que a herança é titular : número de herdeiros}) + (\text{soma dos VPTs dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, sujeitos e não isentos de AIMI, de que o herdeiro é titular}) - \text{€ } 600.000,00] \times 0,7\% \text{ se VPT} > 600.000,00 \leq \text{€ } 1.000.000,00 \text{ e } \times 1\% \text{ VPT} > \text{€ } 1.000.000,00}{}$$

---

### **II.3.3.3. Planeamento fiscal**

#### Exemplo 13:

A herança indivisa A é proprietária de um prédio urbano habitacional com VPT de € 1.000.000,00.

Os herdeiros, A e B não são titulares de qualquer prédio.

O herdeiro C é proprietário de um terreno para construção com VPT de € 100.000,00.

#### Regime supletivo:

$(\text{€ } 1.000.000 - \text{€ } 600.000,00) \times 0,7 \%$ .

A herança indivisa A pagaria € 2.800,00 de AIMI.

---

<sup>201</sup> Nos termos do artigo 135.º-M do CIMI, que tem como epígrafe “Correção das opções”:  
“1 - No prazo de 120 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, podem os contribuintes manifestar ou alterar as opções referidas nos artigos 135.º-D e 135.º-E, nos termos aí previstos, produzindo-se os respetivos efeitos.  
2 - Da entrega dessas declarações não pode resultar a ampliação dos prazos de reclamação graciosa, impugnação judicial, ou revisão do ato tributário que seriam aplicáveis caso não tivessem sido apresentadas”.

Regime de imputação

$$€ 1.000.000,00 : 3 =$$

$$= € 333.333,34$$

Herdeiro A:

$$(€ 333.333,34 - € 600.000,00) =$$

$$= - € 266.666,66$$

Não geraria AIMI a pagar.

Herdeiro B:

$$(€ 333.333,34 - € 600.000,00) =$$

$$= - € 266.666,66$$

Não geraria AIMI a pagar.

Herdeiro C:

$$(€ 100.000,00 + € 333.333,34 - € 600.000,00) =$$

$$= - € 166.666,66$$

Não geraria AIMI a pagar.

Neste caso, seria mais vantajosa a opção pelo regime da imputação.

Exemplo 14:

A herança indivisa B é proprietária de um prédio urbano habitacional com VPT de € 500.000,00.

Os herdeiros, D e E não são titulares de qualquer prédio.

O herdeiro F é proprietário de um terreno para construção com VPT de € 100.000,00.

Regime supletivo:

$$(\text{€ } 500.000,00 - \text{€ } 600.000,00) =$$

$$= - \text{€ } 100.000,00$$

Não geraria AIMI a pagar.

Regime de imputação

$$\text{€ } 500.000,00 : 3 =$$

$$= \text{€ } 166.666,67$$

Herdeiro D:

$$(\text{€ } 166.666,67 - \text{€ } 600.000,00) =$$

$$= - \text{€ } 433.333,34$$

Não geraria AIMI a pagar.

Herdeiro E:

$$(\text{€ } 166.666,67 - \text{€ } 600.000,00) =$$

$$= - \text{€ } 433.333,34$$

Não geraria AIMI a pagar.

Herdeiro F:

$$(\text{€ } 100.000,00 + \text{€ } 166.666,67 - \text{€ } 600.000,00) =$$

$$= - \text{€ } 333.333,33$$

Não geraria AIMI a pagar.

Neste caso, em ambos os regimes não seria devido AIMI.

Exemplo 15:

A herança indivisa C é proprietária de um prédio urbano habitacional com VPT de € 500.000,00.

O herdeiro G é proprietário de um prédio urbano habitacional com VPT de € 500.000,00.

O herdeiro H é proprietário de um prédio urbano habitacional com VPT de € 400.000,00.

Regime supletivo:

$$(\text{€ } 500.000 - \text{€ } 600.000,00) =$$

$$= - \text{€ } 100.000$$

Não geraria AIMI a pagar.

Regime de imputação

$$\text{€ } 500.000,00 : 2 =$$

$$= \text{€ } 250.000,00$$

Herdeiro G:

$$(\text{€ } 500.000,00 + \text{€ } 250.000,00 - \text{€ } 600.000,00) \times 0,7\%$$

$$= \text{€ } 150.000,00 \times 0,7\% =$$

$$= \text{€ } 1.050,00$$

O herdeiro G pagaria € 745,00 de AIMI.

Herdeiro H:

$(€ 400.000,00 + € 250.000,00 - € 600.000,00) \times 0,7\%$

$= € 50.000,00 \times 0,7\% =$

$= € 350,00$

O herdeiro G pagaria € 350,00 de AIMI.

Nesta hipótese, o regime supletivo seria mais vantajoso.

#### **II.3.3.3.1. Conclusões**

Face ao exposto, concluímos que a coexistência de dois regimes de tributação em AIMI para as heranças indivisas permite que os sujeitos passivos optem pelo regime que lhes for mais favorável<sup>202</sup>.

#### **II.3.4. Imóveis sem número de identificação fiscal**

Estabelece o artigo 135.º-K do CIMI o seguinte:

*“Nas situações em que não tenha sido dado cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, são observadas, para efeitos deste imposto, as regras aplicáveis às pessoas coletivas”.*

Já o número 1, do artigo 23.º do Decreto-Lei n.º 287/ 2003, de 12 de novembro estabelece o seguinte:

---

<sup>202</sup> JOSÉ PIRES afirma que *“Esta faculdade pode ter como consequência que deixe simplesmente de se liquidar AIMI total ou parcialmente, pelo efeito da dispersão da soma dos valores patrimoniais que, ao dividirem-se por todos os herdeiros, poderão ficar abaixo do limite da isenção aplicável às pessoas singulares. Na verdade, casos poderão existir, de heranças indivisas com valor tributável superior à dedução dos 600.000 euros, que uma vez dispersas pelas quotas dos herdeiros, deixarão de ser tributados por não se ultrapassar esse limite na esfera daqueles.”*, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 67.

*“Os sujeitos passivos do IMI, caso ainda não o tenham feito, devem, no prazo de seis meses após a entrada em vigor do presente decreto-lei, proceder à identificação dos prédios com o respectivo número de identificação fiscal”.*

Ora, da conjugação dos artigos *supra* referidos, concluímos que o legislador veio prever um regime de tributação em AIMI “especial” para os prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção que ainda não tenham associado o NIF do respetivo titular, remetendo para as regras aplicáveis às pessoas coletivas.

Significa que não é aplicável a dedução de € 600.000,00 (prevista para as pessoas singulares e heranças indivisas), nem a taxa marginal de 1% (prevista para as pessoas singulares) e que o VPT global fica sujeito à taxa de 0,4% (prevista para as pessoas coletivas), sem mais.

Parece tratar-se de uma forma de penalizar os titulares dos prédios que ainda não procederam à identificação dos mesmos com o respetivo NIF.

#### Exemplo 16:

Prédio urbano habitacional sem NIF com VPT de € 400000,00.

€ 400.000,00 x 0,4% =

= € 1.600,00

Geraria € 1.600,00 de AIMI.

### **II.3.5. Comunhão de direitos**

Sempre que os prédios urbanos habitacionais ou terrenos para construção estejam em regime de comunhão de direitos, deverá o respetivo VPT ser dividido pelos seus comunheiros, na proporção das suas quotas, presumindo-se iguais<sup>203</sup>.

---

<sup>203</sup> É o que decorre do número 2, do artigo 1403.º do CC, em conjugação com o artigo 1404.º do CC.

A fórmula de cálculo do AIMI no caso da comunhão de direitos é a seguinte:

---

$$\frac{[(\text{VTP dos prédios urbanos habitacionais ou terrenos para construção em regime de comunhão : número de comunheiros}) + (\text{VTP dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, sujeitos e não isentos de AIMI, de que o comunheiro é titular}) - \text{€ } 600.000,00] \times 0,7\% \leq \text{€ } 1.000.000,00 \vee \times 1\% > \text{€ } 1.000.000,00}{}$$

---

Exemplo 17:

Os comproprietários A e B (pessoas singulares) são titulares de um prédio urbano habitacional com VPT de € 600.000,00.

O comproprietário A é também proprietário de um terreno urbano com VPT de € 100.000,00.

$$\text{€ } 600.000,00 : 2 =$$

$$= \text{€ } 300.000,00$$

Comproprietário A

$$(\text{€ } 100.000,00 + \text{€ } 300.000,00 - \text{€ } 600.000,00) = - \text{€ } 200.000,00$$

O comproprietário A não pagaria AIMI.

Comproprietário B

$$(\text{€ } 300.000,00 - \text{€ } 600.000,00) = - \text{€ } 300.000,00$$

---

Estabelece o artigo 1403.º do CC:

*“1- Existe propriedade em comum, ou compropriedade, quando duas ou mais pessoas são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa.*

*2- Os direitos dos consortes ou comproprietários sobre a coisa comum são qualitativamente iguais, embora possam ser quantitativamente diferentes; as quotas presumem-se, todavia, quantitativamente iguais na falta de indicação em contrário do título constitutivo”.*

E, por seu turno, o artigo 1404.º do CC: *“As regras da compropriedade são aplicáveis, com as necessárias adaptações, à comunhão de quaisquer outros direitos, sem prejuízo do disposto especialmente para cada um deles”.*

O comproprietário B não pagaria AIMI.

### **II.3.6. Deduções em imposto sobre o rendimento**

De modo a garantir que a atividade económica não é prejudicada, e com a intenção de tributar os contribuintes que manifestam uma capacidade contributiva adicional, o legislador previu a possibilidade dos sujeitos passivos de AIMI que afetam os prédios a fins produtivos deduzir o AIMI pago no imposto sobre o rendimento, i.e., em IRS e em IRC, consoante se trate de uma pessoa singular ou coletiva.

#### **II.3.6.1. Deduções em IRS**

Estabelece o artigo 135.º - I, que tem como epígrafe “*Deduções em IRS*”, o seguinte:

*“1 – O adicional ao imposto municipal sobre imóveis é dedutível à coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos que detenham rendimentos imputáveis a prédios urbanos sobre os quais incida, até à concorrência:*

*a) Da parte da coleta do IRS proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F, no caso de englobamento; ou*

*b) Da coleta obtida por aplicação da taxa prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS nos demais casos.*

*2 – A dedução à coleta do adicional ao imposto municipal sobre imóveis prevista no número anterior é igualmente aplicável, com as necessárias adaptações, a sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos da Categoria B obtidos no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem.*

*3 – A dedução prevista no número anterior não é considerada para o limite previsto no n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS”.*

Estabelece o mencionado artigo que o AIMI apurado por um sujeito passivo de IRS é dedutível:

- (i) no caso de englobamento dos rendimentos prediais, até à concorrência da coleta proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F<sup>204</sup>;
- (ii) no caso de não exercer a opção do englobamento dos rendimentos prediais, da coleta obtida por aplicação da taxa liberatória de 28% a que se refere a alínea e), do número 1, do artigo 72.º do CIRS<sup>205</sup>;
- (iii) no caso de rendimentos de arrendamento ou hospedagem enquadrados na categoria B, até à concorrência da coleta proporcional aos rendimentos líquidos da categoria B<sup>206</sup>;

Ora, a Modelo 3 do IRS sofreu alterações<sup>207</sup> de modo a permitir aos sujeitos passivos deduzirem em IRS o AIMI pago em prédios afetos a uma atividade produtiva (arredamento ou hospedagem).

Nos respetivos anexos da Modelo 3 do IRS deverão ser introduzidos os VPTs de cada prédio sujeito a AIMI, indicando que prédios estão afetos à atividade produtiva, de modo a que a dedução do AIMI seja proporcional.

Nas instruções de preenchimento da Modelo 3, a AT exemplifica um sujeito passivo titular de um património imobiliário sujeito a AIMI com o VPT global de € 2.607.826,89 e um AIMI de € 18.878,27. Do património imobiliário sujeito a AIMI, somente dois dos prédios (com VPTs de € 607.826,89 e € 500.000,00) geraram rendimentos prediais.

Ora, o VPT de cada prédio deverá ser inscrito no quadro 10 do anexo F, resultando num VPT total de € 1.107.826,89. No campo 10101 é inscrito o valor total do AIMI pago e

---

<sup>204</sup> Cfr. Alínea a), do número 1, do artigo 135.º-I do CIMI.

<sup>205</sup> Cfr. Alínea b), do número 1, do artigo 135.º-I do CIMI.

<sup>206</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-I do CIMI.

<sup>207</sup> Designadamente nos anexos B, C, D, F e I.  
No anexo B foi introduzido o quadro 16.  
No anexo C foi introduzido o quadro 14.  
No anexo D foi introduzido o quadro 9-A.  
No anexo F foi introduzido o quadro 10.  
No anexo I foi introduzido o quadro 10.

no campo 10102 o valor tributável total dos prédios de que é proprietário e sobre os quais incidiu o AIMI.

Deste modo, a AT calcula automaticamente o AIMI proporcional ao VPT dos imóveis que geraram rendimentos prediais e que será o montante dedutível até à concorrência da coleta dos rendimentos prediais.

No caso apresentado nas instruções da AT, teremos:

$$€ 8.019,65 = (€ 1.107.826,89 € : € 2.607.826,89) € 18.878,27$$

Assim, seria dedutível à coleta dos rendimentos prediais o montante de € 8.019,65, correspondente ao AIMI devido pelos dois prédios arrendados.

O mesmo raciocínio vale para os rendimentos da categoria B.

O legislador prevê, ainda, que esta dedução não releva para efeitos do limite previsto no número 7, do artigo 78.º do CIRS.

Não se compreende esta norma, uma vez que o mencionado número 7, do artigo 78.º do CIRS não é aplicável ao AIMI, uma vez que aquele preceito estabelece limites às deduções elencadas nas alíneas c) a h) e k) do número 1, estando o AIMI previsto na alínea l), do número 1 e, nesse âmbito, excluída<sup>208</sup>.

Pela leitura *a contrario* do número 5, do artigo 78.º do CIRS, parece resultar que as deduções à coleta do IRS acima referidas apenas são aplicáveis aos residentes<sup>209</sup>.

Além disso, nos termos do número 3, do artigo 78.º do CIRS, não poderá haver reembolso de IRS oriundo do AIMI<sup>210</sup>.

---

<sup>208</sup> A mesma crítica é tecida por JOSÉ PIRES, *In PIRES*, José, Ob. Cit., pp. 84 e 85.

<sup>209</sup> No mesmo sentido, *vide* ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, Ob. Cit. p. 401.

### **II.3.6.2. Deduções em IRC**

Dispõe o artigo 135.º - J, que tem como epígrafe “*Deduções em IRC*”, que:

*“1– Os sujeitos passivos podem optar por deduzir à coleta apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o montante do adicional ao imposto municipal sobre imóveis pago durante o exercício a que respeita o imposto, limitada à fração correspondente aos rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem.*

*2 – A opção pela dedução prevista no número anterior prejudica a dedução deste adicional na determinação do lucro tributável em sede de IRC.*

*3 – A dedução prevista neste artigo não é aplicável quando os imóveis sejam detidos, direta ou indiretamente, por entidade 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.*

*4 – A dedução prevista no n.º 1 é feita nos mesmos termos da dedução prevista na alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, salvo quanto à aplicação do limite previsto no n.º 1 do artigo 92.º do mesmo Código”.*

Neste caso, a dedução do AIMI poderá operar por uma de duas vias:

- (i) Dedução à coleta do IRC;
- (ii) Dedução ao lucro tributável.

#### Dedução à coleta do IRC

---

<sup>210</sup> No mesmo sentido, vide ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, Ob. Cit. p. 408.

Ora, o legislador estabeleceu uma dedução do AIMI à coleta de IRC, limitada à fração correspondente aos rendimentos gerados por imóveis a ele sujeitos, no âmbito da atividade de arrendamento ou hospedagem<sup>211</sup>.

Esta dedução segue os termos da dedução respeitante a benefícios fiscais, a que se refere a alínea c), do número 2, do artigo 90.º do CIRC, mas sem os limites do artigo 92.º do CIRC<sup>212</sup>, ficando, conseqüentemente, as pessoas coletivas com dívidas à AT ou à Segurança Social impossibilitadas de efetuar esta dedução, pelo disposto no artigo 13.º do EBF<sup>213214</sup>.

Por uma questão de evitar que os sujeitos passivos deduzam duas vezes o mesmo valor, a opção de deduzir o AIMI à coleta de IRC obsta à dedução do mesmo na determinação do lucro tributável<sup>215</sup>, pelo que, em termos práticos, o sujeito passivo deverá acrescer o montante do AIMI deduzido no Quadro 7 da Declaração Modelo 22 relativa ao respetivo exercício, de modo a que o montante não seja contabilizado como gasto ou perda sofrida no exercício<sup>216</sup>.

---

<sup>211</sup> Cfr. Número 1, do artigo 135.º-J do CIMI.

<sup>212</sup> Cfr. Número 4, do artigo 135.º-J do CIMI.

<sup>213</sup> Estabelece o artigo 13.º do EBF:

*“1 – Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando:*

*a) No final do ano civil anterior ao pedido, o sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património, e a situação se mantenha no termo do prazo para o exercício do direito de audição no âmbito do procedimento de concessão do benefício;*

*b) O sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, se, no momento em que ocorre a consulta, a situação contributiva não se encontrar regularizada.*

*2 – Para efeitos do disposto no número anterior, tal situação só é impeditiva do reconhecimento dos benefícios fiscais se a dívida tributária em causa, sendo exigível, não tenha sido objeto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea, quando devida”.*

<sup>214</sup> No mesmo sentido, *vide* PIRES, José, Ob. Cit., p. 88.

<sup>215</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-J do CIMI.

<sup>216</sup> No mesmo sentido, *vide* ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, Ob. Cit. p. 408.

No entanto, esta possibilidade de deduzir à coleta apurada o AIMI não se aplica quando os imóveis sejam detidos, direta ou indiretamente, por entidades residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal de tributação privilegiada<sup>217</sup>. Estão em causa não apenas a situação de aplicação da taxa agravada de 7,5% prevista para estas entidades quando proprietárias, mas também a situação da taxa de 0,4% quando usufrutuárias superficiárias, pois o legislador não distinguiu.

O legislador não distinguiu o conceito de detenção direta ou indireta. Porém, adotando a distinção do artigo 486.º CSC e do número 6, do artigo 99.º do CIRC, estará em causa a detenção direta quando a propriedade dos prédios sujeitos a AIMI seja da própria pessoa coletiva residente num território sujeito a um regime de tributação claramente mais favorável, e uma detenção indireta por via das participações sociais, i.e., quando a propriedade do prédio sujeito a AIMI, ainda que seja de uma entidade residente em território de elevada tributação, essa entidade seja detida por outra sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável<sup>218</sup>.

#### Dedução ao lucro tributável

Não sendo deduzido o AIMI à coleta do IRC, poderá o mesmo ser deduzido como gasto, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

---

<sup>217</sup> *Cfr.* Número 3, do artigo 135.º-J do CIMI.

<sup>218</sup> No mesmo sentido, *vide* ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, *Ob. Cit.* p. 408.

## II.4. LIQUIDAÇÃO E COBRANÇA

### II.4.1. Regime geral

O AIMI é calculado com base nos VPTs constante das matrizes prediais em 1 de janeiro do ano a que o imposto respeita<sup>219</sup>, sendo a liquidação efetuada no mês de junho<sup>220</sup> e o pagamento do AIMI em setembro, por referência ao ano a que respeita<sup>221</sup>, numa única prestação.

No caso de a liquidação ser efetuada fora do mês de junho, o sujeito passivo efetua o pagamento até ao final do mês seguinte a contar da data de notificação, o que significa que a liquidação deverá ser enviada por correio registado com aviso de receção, pelo disposto no número 1, do artigo 38.º do CPPT<sup>222223</sup>.

Em qualquer dos casos, o pagamento do AIMI é sempre efetuado numa única prestação. Talvez por se entender que os sujeitos passivos do AIMI revelam uma maior capacidade contributiva que os demais contribuintes não foi contemplada a possibilidade de pagamento faseado. No entanto, sendo o AIMI um imposto sobre o património estático, a verdade é que o facto de um sujeito passivo possuir prédios urbanos habitacionais com elevado VPT não significa que tenha liquidez para pagar o AIMI. Assim, criticamos a ausência de pagamento em prestações, sobretudo quando estão em causa quantias avultadas.

---

<sup>219</sup> Cfr. Número 1, do artigo 135.º-G do CIMI.

<sup>220</sup> Cfr. Número 4, do artigo 135.º-G do CIMI.

<sup>221</sup> Cfr. Artigo 135.º-H do CIMI.

<sup>222</sup> Estabelece o *supra* mencionado artigo o seguinte: “As notificações são efetuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de receção, sempre que tenham por objeto atos ou decisões suscetíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em atos ou diligências”.

<sup>223</sup> No mesmo sentido, vide ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS que a notificação “deverá ser efetuada por carta registada com aviso de receção”, In ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, Ob. Cit. p. 409.

Estabelece o artigo 135.º-L do CIMI que:

*“Não há lugar a cobrança ou reembolso quando, em virtude da liquidação, ainda que adicional, reforma ou anulação de liquidação, a importância a cobrar ou a restituir seja inferior a € 10”.*

O mencionado artigo foi introduzido pela LEO 2018, e vem prever que sempre que a liquidação de AIMI gerar um montante inferior a € 10,00, não há lugar a cobrança, quer esteja em causa a primeira liquidação, ou uma liquidação adicional.

Vem também prever, de modo reflexo, que sempre que o montante de AIMI a restituir, em virtude de anulação de liquidação, seja inferior a € 10,00, não há lugar a reembolso.

#### **II.4.2. Casados ou unidos de facto**

Sendo exercida a opção pela tributação conjunta, os sujeitos passivos ficam solidariamente responsáveis pelo pagamento do AIMI<sup>224</sup>, o que significa que a AT pode exigir a qualquer um deles o montante total de imposto apurado.

#### **II.5. Incidência temporal**

O AIMI é um imposto anual, cujo facto tributário se produz no dia 1 de janeiro de cada, embora seja liquidado em setembro do ano correspondente, sendo devido pelos titulares de prédios urbanos afetos a habitação e terrenos para construção desde 2017<sup>225</sup>.

---

<sup>224</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-G do CIMI, em conjugação com o número 1, do artigo 21.º da LGT.

<sup>225</sup> Na sequência da LEO 2017.

### III. CLASSIFICAÇÃO DO AIMI

Tendo sido já analisada a incidência tributária do AIMI, estamos, assim, em condições de classificar o AIMI.

#### III.1. Imposto

Antes de mais, o AIMI é um verdadeiro *imposto*, uma vez que se trata de uma prestação pecuniária exigida pelo Estado aos contribuintes pelo simples facto de deterem património imobiliário afeto a habitação e terrenos para construção, sem qualquer contrapartida.

De facto, não se trata de uma *taxa*<sup>226</sup>, uma vez que inexistente qualquer carácter sinalagmático, *i.e.*, inexistente qualquer contraprestação pelo pagamento do AIMI, não prestando o Estado nenhum serviço aos sujeitos passivos que o pagam.

##### III.1.1. Imposto parcelar

Os impostos parcelares opõem-se aos impostos globais, que se aplicam a todo o universo contemplado pelo legislador.

Tendo em consideração esta classificação, podemos afirmar que o AIMI é um imposto duplamente parcelar: (i) num primeiro grau, é parcelar porque se aplica apenas à riqueza imobiliária; (ii) num segundo grau, é parcelar porque tributa apenas prédios urbanos e terrenos para construção.

Este carácter parcelar é suscetível de ser criticado, uma vez que todos os bens com valor de mercado<sup>227</sup> integram a riqueza dos seus respetivos titulares. Ora, um imposto

---

<sup>226</sup> Sobre a distinção entre *imposto* e *taxa*, vide MARTÍNEZ, Pedro, Ob. Cit., pp. 35 a 37.

<sup>227</sup> Explica JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES que “O valor de mercado dos bens não é mais do que a antecipação dos rendimentos futuros desses bens. Na verdade, o preço que cada agente económico está disponível para pagar pela aquisição de um ativo, corresponde ao valor do rendimento que essa pessoa espera receber no futuro, pelo facto de passar a ser titular desse bem.”, In “O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património”, Abril de 2017, Almedina, pp. 7 e 8.

duplamente parcelar é facilmente criticado pela preferência por um tipo específico de riqueza face à demais.

No caso concreto, conforme vimos, o caráter parcelar do imposto tem um fundamento axiológico, ligado à justiça fiscal – fazer incidir um maior esforço fiscal sobre os contribuintes que relevam maior riqueza, sem prejudicar a economia.

### **III.1.2. Imposto pessoal**

Esta classificação, apontada como a mais antiga de sempre<sup>228</sup>, opõe os impostos pessoais ou subjetivos aos impostos reais ou objetivos.

Podemos afirmar que os impostos pessoais, por definição, têm em conta a situação pessoal do seu sujeito passivo, por oposição aos impostos reais, que são aplicáveis a todos os sujeitos passivos de igual modo, independentemente da sua situação pessoal<sup>229</sup>.

Mas, na verdade, na realidade jurídica não existem impostos 100% pessoais ou 100% reais. Existem, isso sim, impostos predominantemente pessoais e impostos predominantemente reais<sup>230</sup>. Portanto, esta dicotomia entre impostos pessoais ou subjetivos e impostos reais ou objetivos não deve ser analisada numa perspetiva de tudo ou não, mas antes numa perspetiva de ponderação dos traços principais do imposto.

Por exemplo, tipicamente, o IMI é um imposto real, uma vez que incide sobre o VPT dos prédios, variando as taxas aplicáveis em função do tipo e estado de prédio<sup>231</sup>. No entanto, o IMI não se trata de um imposto 100% real, uma vez que, em alguns aspetos

---

<sup>228</sup> Nesse sentido, *vide* MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição Revista e Atualizada, Coimbra, Almedina, 1993, p. 52.

<sup>229</sup> No mesmo sentido, SOUSA FRANCO define os impostos reais como “*aqueles que atendem apenas à natureza e ao valor da riqueza tributada sem qualquer consideração relevante da pessoa do seu titular*”, por oposição aos impostos pessoais, que “*embora tributem o rendimento ou o património, procuram levar em consideração a situação pessoal do contribuinte*”, FRANCO António Luciano Pacheco de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II, 4.ª Edição, 10.ª Reimpressão*, Almedina, Coimbra, 2004, pp. 160 e 161.

<sup>230</sup> Adotando o critério da predominância avançado por Soares Martínez, *In*, MARTÍNEZ, Pedro Mário Soares, *Ob. Cit.*, p. 52.

<sup>231</sup> *Cfr.* Artigo 112.º do CIMI.

da sua incidência, são tidos em conta aspetos relacionados com o sujeito passivo do IMI, sendo exemplo disso a recente possibilidade dos Municípios deliberarem a redução das taxas do IMI no caso de sujeitos passivos com dependentes a cargo<sup>232</sup>, bem como a igualmente recente isenção subjetiva prevista para os prédios de reduzido VPT de sujeitos passivos de baixos rendimentos<sup>233</sup>.

Historicamente, os autores liberais são apologistas dos impostos reais, em detrimento dos impostos pessoais, pela sua característica da neutralidade. Entendem estes autores que os impostos reais seriam neutros por não influenciarem os contribuintes nas suas decisões de produzir mais rendimento ou de acumular mais riqueza, resultando, assim, num maior crescimento económico.

Por exemplo, ao nível dos impostos sobre o rendimento, o nosso IRS, tal como o conhecemos, com escalões, tem o inconveniente de, a determinado momento, os contribuintes optarem por não produzir mais, uma vez que aumentando a produção irão ser mais tributados do que se produzissem menos, o que torna os impostos pessoais desincentivadores do crescimento económico. É por essa razão que a opção pela tributação real é considerada mais justa para os liberais, por não influenciar a decisão dos contribuintes em produzir ou em acumular riqueza. É que onerar com maior carga tributária os contribuintes com mais rendimento desincentivaria o aumento da produção e da acumulação da riqueza com o conseqüente desincentivo ao crescimento económico.

Por outro, as doutrinas de matriz democrata-cristã, social-democrata e esquerdista entendem que a tributação pessoal é mais justa por onerar mais aos contribuintes que revelam uma maior capacidade contributiva, de modo a reduzir as desigualdades sociais e a garantir uma maior justiça social.

O AIMI é um imposto triplamente pessoal, *i.e.*, é um imposto pessoal a três níveis: (i) em primeiro lugar, é pessoal porque tem em consideração todo o património imobiliário de sujeito passivo, ao invés de incidir imóvel a imóvel; (ii) num segundo nível, é

---

<sup>232</sup> Na sequência do aditamento do artigo 112.º-A do CIMI, pela LEO 2017.

<sup>233</sup> Aditado pela LEO 2017, correspondendo ao atual artigo 11.º-A do CIMI.

peçoal porque a sua incidência tributária varia em função da situação peçoal do seu titular, i.e., em função do seu titular ser peçoal coletiva ou singular, casada ou solteira, residente em estado de elevada tributação ou em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável; (iii) num terceiro nível, é peçoal porque, no caso das peçoas singulares, é progressivo, desde logo, ao estabelecer a dedução de € 600.000,00 gera uma não tributação de sujeitos passivos que tenham património imobiliário com VPT inferior a esse montante, mas também por prever taxas progressivas, de 0,7% até € 1.000.000,00 e de 1% para VPTs superiores a esse montante<sup>234</sup>.

Talvez a grande marca do carácter inovador do AIMI se prenda, precisamente, com esta característica. Não é por acaso que o primeiro artigo do Capítulo do CIMI dedicado ao AIMI tem como epígrafe *Incidência subjetiva*.

De facto, o AIMI é o primeiro imposto peçoal<sup>235</sup> sobre a riqueza do sistema fiscal português.

### **III.1.3. Imposto sobre o património**

O AIMI é um imposto sobre o património pois incide diretamente sobre o património –, mais concretamente sobre o património imobiliário –, de que um contribuinte seja titular, i.e., apenas são sujeitos passivos de AIMI contribuintes com património imobiliário.

Importa destacar que uma peçoal singular proprietária de um prédio urbano habitacional com VPT superior a € 600.000,00 é obrigada a pagar anualmente AIMI,

---

<sup>234</sup> A este respeito, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES afirma que “o AIMI estabelece um regime de não tributação até aos 600.000 euros de valor tributável e de tributação agravada para valores tributáveis superiores a 1.000.000 euros, criando assim três escalões de contribuintes.”, in “O Adicional ao IMI e a Tributação Peçoal do Património”, Abril de 2017, Almedina, pp. 43

<sup>235</sup> Em sentido oposto, pugnando pela natureza real do AIMI, pois “o mesmo se fundamenta numa lógica de tributação dos maiores patrimónios imobiliários, e não do rendimento”, bem como pela “ausência de suporte viável quanto à validação da sujeição subjetiva materializada na constatação de um, porventura, elevado número de matrizes prediais, que são o suporte material deste tributo, desatualizadas”, vide ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, *Tributação do Património – IMI, IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 394.

independentemente de ter na sua conta bancária, na sua carteira ou entesourado, o correspondente montante de imposto devido.

Este exemplo elucida bem uma das grandes particularidades dos impostos sobre o património: o facto de alguém ser titular de um património vasto não significa que tenha liquidez financeira para pagar o imposto. Esta é uma das grandes críticas às teses favoráveis aos impostos sobre o património. É que, por um lado, os impostos são pagos em dinheiro e, por outro, o titular apenas manifesta capacidade contributiva por possuir um vasto património, em espécie.

No entanto, é inegável que quem possui um vasto património imobiliário manifesta sempre capacidade contributiva, desde logo, porque, em caso de necessidade, pode alienar os bens a título oneroso e com o produto da venda adquirir os bens e serviços que necessita, podendo, inclusive, pagar impostos com esse produto.

Na tributação do património está em causa o valor de um determinado bem, tendo em conta o potencial gerador de rendimentos futuros. Por exemplo, não se está a tributar uma venda de um imóvel, que geraria um rendimento, mas apenas e tão-somente a possibilidade de aquele imóvel detido gerar um rendimento para o seu titular num futuro.

## **IV. A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO ESTÁTICO EM PORTUGAL**

Sendo o AIMI, como vimos, um imposto sobre o património, importa ter em conta a evolução histórica da tributação do património em Portugal.

Assim, apresentaremos neste capítulo um breve quadro histórico da tributação do património em Portugal.

### **IV.1. A Jugada**

A Jugada<sup>236</sup> é apontada por muitos autores<sup>237</sup> como o primeiro imposto sobre o património cobrado em Portugal, ainda na Idade Média.

Trata-se de um imposto cobrado pelo rei sobre a colheita em função de cada jugo ou junta de boi, pago em espécie, normalmente em vinho, milho, trigo ou linho.

Em bom rigor, trata-se de um imposto sobre o rendimento<sup>238</sup>, e não sobre o património, uma vez que a jugada incidia sobre o rendimento gerado numa porção de terra, e não em função de características intrínsecas à própria terra.

### **IV.2. A Décima militar**

Trata-se do primeiro imposto sobre o património “*com algum relevo*”, nas palavras de SÉRGIO VASQUES<sup>239</sup>, criada pelo Alvará de 5 de setembro de 1641, com vista a financiar as despesas da guerra pela Independência, o qual tributava os rendimentos da terra, entre outros rendimentos de trabalho, comércio e indústria e de capitais como os juros.

---

<sup>236</sup> Foram dadas, ao longo da História, e em função do tipo de colheita tributado, outras designações, designadamente: montado (tinha por objeto as pastagens), as miúncas, direituras ou foragens (tinham por objeto pomares e hortas), entre outros.

<sup>237</sup> Nesse sentido, *vide* FERNANDES, Ana, p. 14.

<sup>238</sup> No mesmo sentido, *vide* MARTINEZ, Direito Fiscal, Coimbra, Coimbra, 1963, p. 534, bem como GOMES, Nuno Sá, Ob. Cit., p. 39.

<sup>239</sup> VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*

Pese embora este imposto tenha sido criado para financiar a guerra da independência, acabou por perdurar, perdendo o seu carácter temporário. Nos primeiros anos de vigência, a sua taxa variou entre os 4,5% e os 30%, até que, em 1762, Marquês de Pombal fixou-a em 10%<sup>240</sup>.

Estavam isentos deste imposto os *órfãos* e os *pobres*<sup>241</sup>.

### **IV.3. A Contribuição Predial**

A Contribuição Predial, criada em dezembro de 1852, veio substituir a Décima.

Este imposto assentava num sistema de repartição, *i.e.*, o Parlamento definia, anualmente, o montante de imposto a cobrar, para fazer face à despesa pública esperada naquele ano, dividindo-o pelos Distritos e Conselhos, sendo apurado, assim, o valor que cada proprietário pagaria de imposto.

Um pouco antes, em 1843, Costa Cabral iniciou o processo de implementação do sistema de cadastro predial<sup>242</sup>, o qual implicava fazer o levantamento e registo dos bens imóveis situados em território português, sem grande sucesso, uma vez que havia um grande descontentamento da população, boicotando-se as juntas de paróquias.

#### **IV.3.1. O Código da Contribuição Predial**

Apenas em 5 de junho de 1913, foi publicado o Código da Contribuição Predial, o qual sistematizou a tributação do património imobiliário, substituindo-se realmente o sistema das décimas<sup>243</sup>.

---

<sup>240</sup> Para maiores desenvolvimentos, *vide* GOMES, Nuno Sá, *Tributação do Património*, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 34-35.

<sup>241</sup> *Cfr.* VASQUES, *Ob. Cit.*

<sup>242</sup> “*Apenas em 1843 são iniciados os trabalhos para a formação da Carta Geográfica do País, base indispensável para o cadastro e estatística.*”, In MARTINS, Guilherme Oliveira, *O Ministério das Finanças, Subsídios para a sua História, no Bicentenário da Criação da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda*, Lisboa, Ministério das Finanças, 1988 p. 84.

<sup>243</sup> Que, até então, eram os seguintes:

No Código da Contribuição Predial os prédios rústicos eram tributados em função da renda e dos lucros da exploração.

#### IV.3.2. A Reforma Tributária de 1922

A Reforma Tributária de 1922, introduzida pela Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922, veio reorganizar o sistema fiscal português, procurando aglutinar os impostos, que até então estavam dispersos em legislação extravagante.

Na altura, o imposto sobre o património era a *contribuição predial*<sup>244</sup>, que incidia sobre prédios rústicos e urbanos, com regras distintas relativamente à determinação do seu *rendimento colectável*, e com a possibilidade de abater despesas de conservação dos prédios<sup>245</sup>.

Nesta reforma, houve a preocupação em atualizar o *rendimento colectável* dos prédios em função do *custo de vida*<sup>246</sup>.

Naquele tempo, aos prédios servindo a *estabelecimento ou estabelecimentos comerciais, industriais ou a dependências destes* eram aplicados aos valores constantes das *matrizes coeficientes* de determinação do *rendimento colectável* mais elevados que os *prédios servindo a habitação*<sup>247</sup>, embora a taxa fosse a mesma, de 10%<sup>248</sup>.

- 
- (i) A décima dos prédios;
  - (ii) A décima dos foros;
  - (iii) A décima especial por cultura ou exploração da terra;
  - (iv) O quinto dos bens da corôa;
  - (v) O novo imposto sobre os prédios de Lisboa e Porto;
  - (vi) O selo de reconhecimento de cobrança das contribuições diretas.

Vide, GOMES, Nuno Sá, Ob. Cit., p. 35.

<sup>244</sup> Regulada nos artigos 23.º a 34.º da Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922.

<sup>245</sup> Cfr. Artigo 25.º da Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922.

<sup>246</sup> Cfr. Artigo 23.º da Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922.

<sup>247</sup> Cfr. Artigo 25.º da Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922.

<sup>248</sup> Nos termos do artigo 26.º da Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922.

Previa-se a possibilidade do sujeito passivo reclamar do montante de imposto, invocando *exagero do rendimento coletável*<sup>249</sup>.

Na época, havia uma preocupação em incentivar a construção urbana, pelo que se previa uma isenção, durante 3 anos, de contribuição predial, para prédios urbanos concluídos após 21 de setembro de 1922<sup>250</sup>.

Já estavam previstas isenções subjetivas para as designadas *instituições legalmente declaradas de utilidade pública*<sup>251</sup>.

#### **IV.3.3. A Reforma Tributária de 1929**

A Reforma Tributária de 1929, operada pelo Decreto n.º 16/731, de 13 de abril de 1929, da autoria de Oliveira Salazar, teve como objetivo instituir no sistema fiscal português o princípio da tributação pelo lucro real, líquido ou livre<sup>252</sup>.

No que respeita à Contribuição Predial Urbana, esta reforma teve em vista tributar os prédios de acordo com o seu rendimento real, de acordo com o que os rendimentos que os mesmos geram, criando uma total rutura com o então princípio dominante de tributação pelo rendimento normal. De facto, até à Reforma de 1929, os prédios rústicos

---

<sup>249</sup> Cfr. Artigo 27.º da Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922.

<sup>250</sup> Cfr. Artigo 33.º da Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922.

<sup>251</sup> Cfr. Artigo 34.º da Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922.

<sup>252</sup> Conforme pode ler-se no preâmbulo: “*Mais de um princípio se pôs em actuação nesta reforma que pode ser considerado revolucionário para os nossos hábitos mentais, para os costumes adquiridos, para a prática corrente da nossa vida administrativa. Verifica-se porém que há, por baixo de princípios geralmente adoptados e indiscutidos, algumas ilusões, caras por vezes. E quando se descobriu que mais valia denunciá-las que encobri-las, pôs-se de lado um princípio, venerando de crença e de idade, por outro mais conforme à realidade das coisas e mais útil sob os vários aspectos por que um princípio tributário o pode ser.*

*Os modernos sistemas fiscais, em todo o mundo civilizado, pode dizer-se, são informados pelo princípio da tributação do rendimento líquido ou livre, rendimento real em qualquer caso. Os nossos impostos têm sido também denominados pelo mesmo princípio, sobretudo desde 1922, mas na presente reforma quasi sempre se sacrificou esse princípio à tributação do rendimento normal ou de um valor normal. Pode causar escândalo a fraqueza da confissão; mas com igual fraqueza se poderá declarar que foi julgado mais mito que realidade o rendimento realmente obtido e verificado pelo exercício duma actividade económica”.*

eram tributados de acordo com um rendimento presumido em função da área do terreno e da cultura nele produzida<sup>253</sup>, o que acabou por se manter até 1963.

No que concerne à Contribuição Predial Rústica, esta reforma manteve o princípio da tributação pelo valor inscrito na matriz dos prédios, que (supostamente) coincide com o princípio da tributação pelo valor real.

O grande problema é que os valores constantes matrizes não correspondiam ao valor real dos prédios rústicos, ficando, em geral, aquém do seu valor real<sup>254</sup>.

#### **IV.3.4. O Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de julho**

O mencionado Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de julho de 1963 criou o (novo) Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, passando, definitivamente, e como já ambiciona a Reforma de 1929, a matéria coletável dos prédios rústicos a ser apurada em função da renda fundiária e do lucro das explorações, abandonando, definitivamente, a tributação pelo rendimento presumido<sup>255</sup>.

Outro dos avanços foi a distinção entre a renda e o lucro, pois a renda tratava-se de um rendimento tendencialmente constante, correspondendo ao valor da terra, ao passo que o

---

<sup>253</sup>“É assim que nos rendimentos sujeitos à predial rústica, abstraindo o fisco inteiramente dos bons ou maus anos, da qualidade dos géneros e dos respectivos preços no mercado, não se tributa de facto senão o rendimento normal duma terra de certas dimensões, com uma aplicação cultural determinada, em condições normais de exploração e rendimentos”.

<sup>254</sup>“(…) na sisa o princípio da tributação pelo preço tem a limitação proveniente do valor segundo o rendimento inscrito na matriz”.

<sup>255</sup> Muito devido ao aumento da produção, em virtude da introdução de produtos químicos. A esse respeito, pode ler-se, no número 2, do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de julho de 1963, que “a estabilidade de um rendimento coletável – que compreendia não só a renda fundiária como também o lucro da exploração – foi posta em causa pelo mais racional aproveitamento da terra, através da intensificação cultural, nalguns casos, e da modernização do equipamento, noutros, o que tudo redundou em situações bem diversas das tradicionalmente contempladas pela legislação da contribuição predial”.

lucro variava em função da produção de cada ano, daí a distinção entre a Contribuição Predial Rústica, do Imposto sobre a Indústria Agrícola<sup>256</sup>.

No Decreto-Lei n.º 45104, de 1 de julho de 1963 já se introduz a dicotomia, tal como a conhecemos, de prédio rústico e urbano, sendo os prédios urbanos definidos por exclusão, sendo definidos os prédios rústicos como “*o que está afecto, ou pode destinar-se, à agricultura, compreendendo esta a exploração agrícola, silvícola ou pecuária*” e o prédio urbano como “*o que está afecto a quaisquer outros fins, ou não pode destinar-se à agricultura*”<sup>257</sup>.

#### **IV.4. A Contribuição Autárquica**

A Contribuição Autárquica, que veio substituir a Contribuição Predial, foi criada pelo Decreto-Lei n.º 442-C/ 88, de 30 de novembro e entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1989<sup>258</sup>.

A Contribuição Autárquica está mais próxima do atual IMI, uma vez que tributa a detenção dos prédios em si, ao contrário da sua antecessora Contribuição Predial, que incidia sobre o rendimento dos prédios rústicos e urbanos. Por essa razão, entendemos que a Contribuição Autárquica é o primeiro imposto sobre o património estático em Portugal<sup>259</sup>.

Como a própria designação indica, é imposto local, sendo receita das autarquias locais.

Porém, nesta Reforma pretende-se separar a tributação do rendimento da tributação do património, ficando apenas receita das Autarquias Locais o imposto arrecadado pela Contribuição Autárquica.

---

<sup>256</sup> Vide GOMES, Nuno Sá, Ob. Cit., pp. 36 e 37.

<sup>257</sup> Cfr. Artigo 5.º do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola.

<sup>258</sup> Cfr. Artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 442-C/ 88, de 30 de novembro.

<sup>259</sup> No mesmo sentido, vide GOMES, Nuno Sá, Ob. Cit., p. 39.

De facto, outrora, os rendimentos oriundos da alienação de prédios rústicos e urbanos eram receita das Autarquias Locais. Por essa razão, e para não diminuir as receitas das Autarquias Locais, não eram objeto de englobamento para efeitos de IRC e de IRS os rendimentos afetos aos prédios, solução criticada por diversos autores, inclusive pelo Presidente da Comissão de Reforma Fiscal, Paulo Pitta e Cunha, por ser contrário ao princípio da tributação do rendimento acréscimo, apontado como o princípio basilar daquela Reforma<sup>260</sup>.

A Contribuição Autárquica incidia sobre o VPT dos prédios rústicos e urbanos, daí ser um imposto sobre o património. No caso dos prédios arrendados, estava prevista uma dedução à coleta dos impostos sobre o rendimento correspondentes.

Mantiveram-se, contudo, os mesmos problemas relacionados com as subavaliações dos prédios antigos, por contraposição à sobreavaliação dos prédios novos, uma vez que o sistema de avaliação dos prédios manteve-se o do antigo Código da Contribuição Predial, que tinha em conta o rendimento presumidamente retirado de cada prédio, tendencialmente vocacionado para os prédios rústicos, porém desajustado para os prédios urbanos.

#### **IV.5. O IMI**

O IMI, que sucedeu à Contribuição Autárquica, foi criado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, e teve como principal objetivo combater o “*carácter profundamente injusto do regime actual de tributação estática do património imobiliário*”<sup>261</sup>.

O IMI procurou resolver o problema dos prédios antigos subavaliados, passando a avaliação dos prédios urbanos a ter em conta aspetos recomendados pelo Relatório da Comissão de Desenvolvimento do Código de Avaliações elaborado em 1991, tais como o custo médio de construção, a área bruta da construção, a área não edificada adjacente,

---

<sup>260</sup> Vide, GOMES, Nuno Sá, Ob. Cit., pp. 40 e 41.

<sup>261</sup> Tal como pode ler-se no Preâmbulo do CIMI, correspondente ao Anexo I do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

o preço por metro quadrado, a localização, a qualidade e conforto da construção e a vetustez, todos eles aspetos ligados ao preço de mercado dos imóveis, mais próximo da realidade.

Face ao exposto, concluímos que, até á criação do IMI, os impostos sobre o património imobiliário eram predominantemente de carácter real.

#### **IV.6. O Sistema de cadastro predial**

Tal como referido, o cadastro predial já é antigo no nosso ordenamento jurídico, remontando a 1843, tendo sido implementado por Costa Cabral.

O nosso sistema de cadastro predial funciona através das matrizes prediais e visa permitir à AT ter um controlo efetivo sobre o património predial sito em território português, de modo a dar cumprimento ao princípio constitucional da legalidade tributária, tributando, sem exceção, todos os titulares de prédios abrangidos pelos mais variados impostos, designadamente IMI e AIMI.

Naturalmente, a instituição de um mecanismo que visa atribuir à AT um maior controlo dos factos tributários, mais concretamente dos prédios existentes em território português suscetíveis de tributação, não foi bem acolhida, sobretudo quando acompanhada de uma crescente tributação do património predial<sup>262</sup>.

De facto, o objetivo das matrizes prediais é permitir à AT identificar os titulares dos prédios, para que possa proceder à liquidação dos impostos que se mostrem devidos. Esse objetivo é tanto melhor alcançado quanto mais eficiente seja o processo de atualização das matrizes prediais. Daí a necessidade dos próprios contribuintes

---

<sup>262</sup> A esse respeito, GUILHERME OLIVEIRA MARTINS relata que “*ao coro dos contribuintes, pequenos e grandes proprietários, vinha juntar-se a amarga revolta dos operários das indústrias e a indignação do cavador apegado aos costumes tradicionais. As papeladas da ladroeira, como lhe chamava o povo, iriam incendiar o país*” e nisto “[a]cumulavam-se as tensões. De um lado o descontentamento contra os impostos, do outro as gravíssimas dificuldades financeiras. Em abril de 1846 dá-se a sublevação minhota da Maria da Fonte”. In MARTINS, Guilherme Oliveira, *O Ministério das Finanças, Subsídios para a sua História, no Bicentenário da Criação da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda*, Lisboa, Ministério das Finanças, 1988 pp. 87 e 88.

promoverem esta atualização, designadamente quando alienam os prédios. Na verdade, o sistema de cadastro predial assenta nas declarações dos próprios titulares dos prédios, tal como estabelece o número 1, do artigo 13.º do CIMI<sup>263</sup>.

Não obstante, nalgumas situações é a própria AT que atualiza a matriz predial, em geral, sempre que tenha conhecimento de um facto que não esteja em harmonia com o registo cadastral, tal como dispõem os números 3 e 7, do artigo 13.º do CIMI<sup>264</sup>.

Independentemente de quem procede à inscrição ou atualização das matrizes, devem ser sempre juntos os documentos que atestam as alterações, bem como mencionado o ano que respeitam<sup>265</sup>.

---

<sup>263</sup> Este preceito legal, que tem como epigrafe *Inscrição nas matrizes*, estabelece o seguinte: “A inscrição de prédios na matriz e a atualização desta são efetuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

- a) Uma dada realidade física passar a ser considerada como prédio;
- b) Verificar-se um evento suscetível de determinar uma alteração da classificação de um prédio;
- c) Modificarem-se os limites de um prédio;
- d) Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio;
- e) Verificarem-se alterações nas culturas praticadas num prédio rústico;
- f) Ter-se conhecimento da não inscrição de um prédio na matriz;
- g) Verificarem-se eventos determinantes da cessação de uma isenção, exceto quando estes eventos sejam de conhecimento oficioso;
- h) Ser ordenada uma atualização geral das matrizes;
- i) (Revogada pelo artigo 216.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)
- j) Verificar-se a ocorrência prevista no n.º 2 do artigo 9.º;
- l) Iniciar-se a construção ou concluir-se a plantação, no caso de direito de superfície”, sendo que, o número 5 dispõe que “Na situação prevista na alínea g) do n.º 1 o prazo para apresentação da declaração é de 30 dias”.

<sup>264</sup> Estabelece o número 3, que “O chefe de finanças competente procede, oficiosamente:

- a) À inscrição de um prédio na matriz, bem como às necessárias atualizações, quando não se mostre cumprido o disposto no n.º 1;
- b) À atualização do valor patrimonial tributário dos prédios, em resultado de novas avaliações ou quando tal for legalmente determinado;
- c) À atualização da identidade dos proprietários, usufrutuários, superficiários e possuidores, sempre que tenha conhecimento de que houve mudança do respetivo titular;
- d) À eliminação na matriz dos prédios demolidos, após informação dos serviços relativa ao termo da demolição;
- e) À inscrição do valor patrimonial tributário definitivo determinado nos termos do presente Código”.

Já nos termos do número 7, “A Direcção-Geral dos Impostos procede ao pré-preenchimento da declaração a que se refere o n.º 1, quanto disponha dos elementos previstos no artigo 128.º, sem prejuízo da validação a efetuar pelo sujeito passivo”.

## V. ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DO AIMI

No Relatório do OE de 2017, mais concretamente no capítulo referente às “*Orientações de Política Fiscal*” pode ler-se que “[a]s medidas de aumento de receita (...) centram-se na introdução de duas novas tributações (...)”, sendo uma delas “(...) um adicional progressivo sobre o IMI (...)”. E, ainda, que “[a]s duas medidas representam em conjunto apenas cerca de 0,5% do total de receita fiscal. Em ambos os casos a receita é consignada”.

Acresce ao exposto que, segundo o número 2, do artigo 1.º, do CIMI, aditado pelo artigo 218.º da LEO 2017, “*O adicional ao imposto municipal sobre imóveis, deduzido dos encargos de cobrança, constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social*”.

Este artigo foi alterado com a LOE 2018, mantendo, no entanto, a mesma alusão ao AIMI enquanto receita da Segurança Social: “*O adicional ao imposto municipal sobre imóveis, deduzido dos encargos de cobrança e da previsão de deduções à coleta de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social*”.

Ainda no referido Relatório do Orçamento de Estado para 2017, é avançado que “*A consignação da tributação progressiva do património imobiliário ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social corresponde ao objetivo do programa do governo de alargar a base de financiamento da Segurança Social, ao mesmo tempo que se introduz um imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a progressividade global do sistema*”.

---

<sup>265</sup> Tal como estabelece o número 4, do artigo 13.º do CIMI: “*As inscrições ou atualizações matriciais devem referir o ano em que tenham sido efetuadas, bem como os elementos que as justifiquem, bem como o número 6, “Sempre que haja lugar à junção dos elementos referidos nos n.os 2 e 3 do artigo 37.º, têm-se por não entregues as declarações que não sejam por eles acompanhadas*”.

Ora, face ao acima exposto, podemos antecipar que o AIMI foi introduzido com o objetivo de aumentar a receita fiscal, tendo especialmente em vista financiar a Segurança Social.

### **V.1. Fundamento financeiro**

Podemos afirmar que, em regra, o fundamento financeiro é o principal fundamento que preside à criação de um imposto. A ideia é a de que ao criar um determinado imposto, o legislador teve em vista financiar o orçamento do Estado, de modo a arrecadar a receita pública necessária à cobertura da despesa pública. Trata-se da primeira função do sistema fiscal: “a satisfação das necessidades financeiras do Estado”<sup>266</sup>.

Conforme vimos no ponto anterior, o AIMI visa satisfazer as necessidades de financiamento da Segurança Social<sup>267</sup>.

De facto, destinando-se o IMI ao financiamento das autarquias locais onde os imóveis se encontram sites, a verdade é que a conjuntura financeira e social nos leva a crer que a Verba 28 da TGIS foi criada no CIS para que os impostos arrecadados não fossem canalizados para as Autarquias Locais, mas antes para o Orçamento de Estado.

Na verdade, a consignação do novo AIMI ao financiamento da Segurança Social vem confirmar a ideia que já tínhamos de que a Verba 28 da TGIS, tal como construída, i.e., com as vestes de IS, apenas tinha o objetivo de vedar as suas receitas à Autarquias Locais, servindo como um meio de financiamento do Orçamento de Estado<sup>268</sup>.

---

<sup>266</sup> Em conformidade com o disposto no número 1, do artigo 103.º da CRP.

<sup>267</sup> Cfr. Número 2, do artigo 1.º, do CIMI, aditado pelo artigo 218.º da LEO 2017.

<sup>268</sup> A esse respeito, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES destaca que “Na verdade, embora o AIMI tenha sido criado pela Lei do Orçamento do Estado para 2017, ele vem suceder ao ISPUEVP, esse sim criado no âmbito do programa de resgate. Este último era, na verdade, esse sim, um adicional do IMI, que só estava inserido no seio do Código do Imposto do Selo em razão da necessidade de a sua receita se destinar a financiar o orçamento do Estado e não as Autarquias, como é o caso do IMP”, explicando que “A crise financeira que conduziu Portugal ao resgate, não é apenas uma crise das finanças públicas, que apresenta uma dívida pública que atinge uns inimagináveis 130% do PIB e uma despesa pública que em 2016 alcançou o segundo valor mais alto de sempre, só superado em 2013. Mas é também a crise do sistema

Nesta sede de fundamentos financeiros, destacamos que a política fiscal é atualmente o único instrumento de política macroeconómica que Portugal tem à disposição para fazer face às crises financeiras, na sequência da perda a sua soberania monetária e cambial, em 2002, com a adesão à moeda única<sup>269</sup>.

Ainda nesse âmbito, importa igualmente destacar que nos últimos anos tem havido uma crescente tendência para os contribuintes, sobretudo pessoas coletivas, deslocalizarem a sua residência fiscal para territórios com regimes de tributação privilegiada, *i.e.*, com baixa ou nenhuma tributação, o que tem levado à erosão das bases tributáveis<sup>270</sup>.

Deste modo, a criação de um imposto que incide sobre o património imobiliário é uma forma eficaz de arrecadar receitas, uma vez que os contribuintes não têm como escapar ao seu pagamento, pois os imóveis não podem ser deslocalizados, pela natureza das coisas.

---

*bancário e uma crise autónoma do modelo de financiamento da segurança social, bem como uma crise de financiamento da generalidade dos agentes económicos portugueses Trata-se, mais do que uma crise, de um complexo concentrado de crises que coincidem no tempo”, concluindo, assim, que “As circunstâncias descritas não serão alheias, naturalmente, ao facto de, como veremos adiante, as receitas geradas pelo AIMI ficarem consignadas ao financiamento de Segurança Social”, in “O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património”, Abril de 2017, Almedina, pp. 7 e 9.*

*E, acrescenta, ainda, este autor que “[a]tualmente o financiamento da segurança social depende cada vez mais das receitas dos impostos e esse é uma tendência não apenas portuguesa. Em Portugal, em 2015, as transferências do orçamento do Estado para a segurança social atingiram os 9 mil milhões de euros, que comparam com apenas 3,5 mil milhões em 2003. Estas transferências, que na verdade são impostos pagos pela generalidade dos contribuintes, e que são depois utilizados para financiar as reformas, as pensões e as restantes prestações sociais, representam em 2015, cerca de 37% das receitas do sistema de segurança social, sendo que em 2003 representavam apenas 22%. Pelo contrário, as receitas das quotizações sociais, representavam em 2015 apenas 57% da receita total do sistema, o que compara com cerca de 66% em 2003. O financiamento da segurança social depende cada vez mais dos contribuintes em geral. É nessa linha que o adicional do IMI vem reforçar essa tendência”, in “O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património”, Abril de 2017, Almedina, p. 45.*

<sup>269</sup> Esta ideia é salientada por JOSÉ PIRES, *In*, PIRES, José, *Ob. Cit.*, p. 10.

<sup>270</sup> Para combater esta prática, a OCDE criou o Plano de Ação BEPS.

## V.2. Fundamento axiológico

Os fundamentos axiológicos estão ligados à justiça social que preside à criação dos impostos. Está em causa a segunda função do sistema fiscal: “*a repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”<sup>271</sup>.

Neste âmbito, importa destacar que o contexto de crise económica e financeira que o país atravessou nos últimos anos vem explicar esta crescente preocupação com a igualdade vertical e com a progressividade do sistema fiscal, tal como preconizado pela Constituição<sup>272</sup>.

A análise do fundamento axiológico do AIMI encontra-se intimamente ligada à sua característica de imposto pessoal sobre o património.

Nesse âmbito destacamos as vantagens deste tipo de imposto.

A doutrina tem apontado como principal vantagem dos impostos pessoais sobre o património o efeito redistributivo da riqueza.

De facto, se alguém nascer rico, nunca trabalhar e nunca for tributado pela riqueza que tem, estará sempre em melhor situação do que alguém de nasce pobre, trabalha e é tributado pelo rendimento que auferir. A ideia dos defensores dos impostos pessoais sobre o património é precisamente a de colmatar este tipo de injustiça social.

Por outro lado, os impostos sobre o património têm o efeito de manter a riqueza produtiva. Ora, o património, ao não ser tributado, tende a tornar-se inútil, não sendo os seus titulares incentivados a utilizar o património de modo produtivo, o que é negativo para toda a sociedade. Quando os titulares se apercebem que serão tributados, procuram formas de manter o património produtivo.

---

<sup>271</sup> Em conformidade com o disposto no número 1, do artigo 103.º da CRP.

<sup>272</sup> Mais concretamente, no artigo 103.º da CRP.

No caso do AIMI, certamente muitas casas inabitadas voltarão a ser recuperadas, vendidas, ou arrendadas, o que é positivo tendo em conta a situação de crise imobiliária a que se assiste, que tem inflacionado os preços dos prédios urbanos habitacionais em Portugal, sobretudo nas grandes cidades de Lisboa e Porto.

Por fim, esta doutrina critica o facto dos Estados modernos se centrarem na tributação do rendimento, em detrimento da tributação do património, quando o rendimento é gerado pelo trabalho dos contribuintes, que dinamizam a economia, mantendo-se as pessoas abastadas, com o património a deteriorar-se, sem nada contribuir para a sociedade.

Estas, e outras características, são apontadas pelo **Relatório Shoup**<sup>273</sup>.

Porém, há também aspetos negativos dos impostos pessoais sobre o património, designadamente o desincentivo à poupança, tal como salienta o **Relatório Carter**<sup>274</sup>.

Ora, no caso do AIMI, não haverá esse problema da poupança das famílias vir a ser eventualmente afetada, uma vez que se trata de um imposto parcelar, podendo as famílias canalizar as suas poupanças para depósitos bancários, por exemplo, sem serem tributadas.

Em termos axiológicos, entendemos que o AIMI vem cumprir a sua função de exigir maior esforço aos contribuintes que revelam maior capacidade contributiva e, em termos de política de habitação, incentiva a venda de prédios urbanos habitacionais que se encontram desocupados e/ ou devolutos, com o conseqüente aumento do número de casas disponíveis, o que é bastante positivo.

Com relevância para o AIMI, o Relatório Carter destaca que o proprietário de um prédio urbano habitacional que o utiliza como sua habitação própria tem uma capacidade contributiva adicional do que aquele que aufer exclusivamente rendimentos do seu trabalho e ainda arrenda casa para sua habitação própria.

---

<sup>273</sup> Para maiores desenvolvimentos, *vide* PIRES, José, Ob. Cit. p. 13.

<sup>274</sup> Para maiores desenvolvimentos, *vide* PIRES, José, Ob. Cit. p. 14.

Em Portugal, o Projeto de Relatório da Reforma da Tributação do Património, elaborado pela Comissão de Reforma da Tributação do Património, presidida por Medina Carreira, criada pelo Despacho do Ministro das Finanças n.º 337/ 97.XIII, de 4 de agosto de 1994, tinha em vista a introdução de um imposto único sobre o património, de natureza geral, abrangendo quer o património imobiliário, quer o património mobiliário.

Este projeto foi abandonado pois, do ponto de vista prático, não seria possível tributar todos os contribuintes pelo seu património global, uma vez que muito do património de á um contribuinte é constituído por bens que não são sujeitos a registo, sendo impossível à AT emitir uma liquidação para cada contribuinte com todo o seu património mobiliário e imobiliário abrangido<sup>275</sup>.

### V.3. Fundamento constitucional

O fundamento constitucional de um imposto é um imperativo, *i.e.*, todo o imposto deve respeitar e dar corpo às normas e princípios constitucionais, conforme estabelece o número 3, do artigo 103.º da CRP<sup>276</sup>, sob pena de inconstitucionalidade material.

---

<sup>275</sup> No entanto, a “*reforma que escolheu um caminho diferente do modelo de criação de um imposto geral sobre o património, por se entender que, neste momento, havia uma alternativa globalmente superior e também porque o referido modelo comporta vários e significativos inconvenientes.*”

*Com efeito, a criação de um imposto geral sobre o património defrontava-se, desde logo, com uma total ausência de tradição em Portugal, o que seguramente muito iria dificultar a sua aplicação e poderia, inclusive, dar origem à sua rejeição social. Seria um imposto de elevados custos administrativos, ainda mais significativos se comparados com o nível de receita que poderia proporcionar. Por outro lado, a introdução de novas formas de tributação da riqueza imobiliária não seria neste momento a solução mais aconselhável, tendo em conta o sentido das recentes alterações verificadas ao nível da tributação do rendimento. Finalmente, a consideração da comparação internacional também não é favorável à adopção de um tal modelo, já que, na União Europeia, apenas seis dos 15 países o adoptam e, aliás, com um sucesso frequentemente questionado.”*, conforme pode ler-se no Ponto 3 do Projeto de Lei n.º 38/IX.

<sup>276</sup> Segundo o qual “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição*”.

Assim, a análise do fundamento constitucional de um imposto não corresponde a uma possível razão que explica a sua existência, mas antes ao único fundamento legal. É por esse motivo que, se atentarmos aos fundamentos *supra* explanados, constataremos que os mesmos dão corpo às funções do sistema fiscal, tal como definidas pela CRP.

Vejamos.

### **V.3.1. Finalidades gerais do sistema fiscal português**

Conforme já mencionado, o sistema fiscal português tem como funções:

- (i) “*A satisfação das necessidades financeiras do Estado*” - função primária dos impostos, ligada ao Estado Liberal.
- (ii) “*A repartição justa dos rendimentos e da riqueza*” - função secundária dos impostos, ligada ao Estado Providência<sup>277</sup>.

No entanto, importa ter em conta que na versão original da Constituição as funções do sistema fiscal estavam invertidas: o então número 1, do artigo 106.º estabelecia como função primária a “*repartição igualitária da riqueza e rendimentos*” e só como função secundária a “*satisfação das necessidades financeiras do Estado*”<sup>278</sup>, que bem se compreende, face ao contexto político revolucionário esquerdista em que foi elaborada a Constituição.

### **V.3.2. Finalidades específicas dos impostos sobre o património**

A nossa Constituição consagrou a riqueza como uma das manifestações de capacidade contributiva, nos termos do disposto na parte final do número 1, do artigo 103.º da CRP, para além do rendimento.

---

<sup>277</sup> Em conformidade com o disposto no número 1, do artigo 103.º da CRP.

<sup>278</sup> Regia o então número 1, do artigo 106.º da CRP: “*O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista a repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado*”.

Por seu turno, o número 3, do artigo 104.º da CRP vem estabelecer que a tributação do património “*deve contribuir para a igualdade dos cidadãos*”<sup>279</sup>.

A versão original da Constituição, no seu número 3, do artigo 107º, apenas se referia ao *Imposto sobre sucessões e doações*, estabelecendo que o mesmo “*será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos, e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho*”.

Ora, eliminou-se a referência à progressividade do imposto. Será que esta eliminação significa que o legislador constituinte proibiu a criação de impostos progressivos sobre o património?

Entendemos que não. Vejamos.

De facto, em 1976, existiam apenas o imposto sobre as sucessões e doações e a Sisa, que não eram impostos sobre o património estático, mas antes sobre a transmissão de património. Ora, na Revisão Constitucional de 1982, o sistema fiscal português contava com um imposto sobre o património estático, a Contribuição Autárquica.

Na versão original, a Constituição previa, ainda, que a tributação do *Imposto sobre sucessões e doações* levaria “*em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho*”, de modo a “*ser protegida da carga fiscal e do efeito progressivo do imposto sobre as sucessões e doações*”<sup>280</sup>.

Face ao exposto, e tendo em conta que estava em curso o estudo da Reforma da Tributação do Património, entendemos que a eliminação da progressividade apenas teve

---

<sup>279</sup> Dispõe o número 3, do artigo 104.º que “*A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”.

<sup>280</sup> *In* PIRES, José, *Ob. Cit.*, p. 26.

em vista conferir ao legislador ordinário uma maior margem, sempre com respeito pela igualdade entre os cidadãos, princípio suficiente para proteger os contribuintes<sup>281</sup>.

Além disso, conforme já referido, o património estático, ao não gerar a liquidez necessária para pagar o imposto, justificaria o suprimento da progressividade, uma vez que a mesma poderia tornar as taxas aplicáveis a titulares de patrimónios estáticos mais elevados tão mais elevadas face aos titulares de patrimónios estáticos mais baixos, que impossibilitaria os primeiros de efetuar o pagamento do imposto. Já no caso dos rendimentos, uma vez que os mesmos são pagos em dinheiro, não haveria este problema, daí a manutenção da referência à progressividade.

No que concerne à contribuição para a igualdade, entendeu o legislador constituinte manter este objetivo, para não passar um cheque em branco ao legislador ordinário, de modo a que a tributação do património estático tenha essa componente social de colmatar as desigualdades sociais.

Parece-nos que o AIMI, tal como já referido, cumpre o desígnio constitucional de contribuir para a igualdade, ao incentivar os proprietários a manterem os seus prédios urbanos habitacionais no mercado (de modo a retirar o rendimento necessário para efetuar o pagamento do AIMI), o que contribui para que, segundo a lei da oferta e da procura, os preços das habitações diminuam, contribuindo, assim, para um maior acesso à habitação e, por conseguinte, a uma maior igualdade social.

Por outro, o AIMI contribui para que o esforço fiscal seja melhor repartido, exigindo mais a contribuintes que revelam maior capacidade contributiva, cumprindo-se com a função económica dos impostos, de arrecadação de receita fiscal.

---

<sup>281</sup> Nesse sentido, *vide* NABAIS, José Casalta, *Por um Estado de Direito Suportável. Estudos de Direito Fiscal.*, Coimbra, Almedina, p. 224.

## VI. ANÁLISE COMPARATÍSTICA DO AIMI COM A VERBA 28 DA TGIS

Sendo um dos objetivos desta dissertação a comparação do (novo) AIMI com a (antiga) Verba 28 da TGIS, importa analisar os pressupostos da mencionada Verba 28, para que possamos, assim, proceder a uma análise comparada entre os dois tributos.

### VI.1. A Génese da Verba 28 da TGIS

Importa iniciar o presente capítulo com uma breve referência à génese da Verba 28 da TGIS.

A Verba 28 da TGIS foi criada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, que entrou em vigor no dia 30 de outubro<sup>282</sup>, o qual aditou uma verba à TGIS, então em vigor.

A redação inicial da Verba 28 da TGIS era a seguinte:

*28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 - Por prédio com afetação habitacional - 1 %;*

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

Simultaneamente, a mencionada Lei n.º 55-A/ 2012, de 29/10/2012 alterou a redação do número 1, do artigo 1.º<sup>283</sup>, bem como do número 4, do artigo 22.º<sup>284</sup>, e aditou o número

---

<sup>282</sup> Nos termos do número 1, do seu artigo 7.º, o qual dispunha que: “A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação”.

<sup>283</sup> Que passou a ter a seguinte redação:

“O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”.

<sup>284</sup> O mencionado número 4, do artigo 22.º do CIS passou a ter como redação: “O disposto nos n.os 2 e 3 não se aplica aos factos previstos nas verbas n.os 1.1, 1.2, 11.2 e 28 da Tabela Geral”.

4 ao artigo 2.º<sup>285</sup>, a alínea u) ao número 3, do artigo 3.º<sup>286</sup>, o número 6, ao artigo 4.º<sup>287</sup>, a alínea u), do número 1, do artigo 5.º<sup>288</sup>, o número 6, ao artigo 7.º<sup>289</sup>, o número 7, ao artigo 23.º<sup>290</sup>, o número 5, ao artigo 44.º<sup>291</sup>, o número 5, ao artigo 46.º<sup>292</sup>, o número 3, ao artigo 49.º<sup>293</sup> e, finalmente, o número 2, do artigo 67.º<sup>294</sup>, todos do CIS.

Com a introdução da Verba 28 da TGIS, o legislador alargou a incidência tributária do IS a *outros factos e situações jurídicas*, contribuindo para o seu crescente carácter fragmentário, ao aglutinar realidades tão diversas.

---

<sup>285</sup> O número 4 do artigo 2.º do CIS tinha a seguinte redação: “*Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, são sujeitos passivos do imposto os referidos no artigo 8.º do CIMF*”.

<sup>286</sup> A mencionada alínea u), do número 3, do artigo 3.º do CIS estabelecia o seguinte: “*Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico (...) Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o sujeito passivo referido no n.º 4 do artigo anterior*”.

<sup>287</sup> Estabelecia o referido número 6, do artigo 4.º do CIS: “*Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português*”.

<sup>288</sup> Estabelecia a referida alínea u), do número 1, do artigo 5.º do CIS que “*A obrigação tributária considera-se constituída (...) Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, no momento e de acordo com as regras previstas no CIMI, com as devidas adaptações*”.

<sup>289</sup> Dispunha o mencionado número 6, do artigo 7.º do CIS: “*São ainda aplicáveis às situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral as isenções previstas no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais*”.

<sup>290</sup> Dispunha o referido número 7, do artigo 23.º do CIS: “*Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMF*”.

<sup>291</sup> Nos termos do referido número 5, do artigo 44.º do CIS: “*Havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é pago nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120.º do CIMF*”.

<sup>292</sup> Estabelecia o aludido número 5, do artigo 46.º do CIS: “*Havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere verba n.º 28 da Tabela Geral, o documento de cobrança é emitido nos prazos, termos e condições definidos no artigo 119.º do CIMI, com as devidas adaptações*”.

<sup>293</sup> Segundo o número 3, do artigo 49.º do CIS: “*Aplica-se às liquidações do imposto previsto na verba n.º 28 da Tabela Geral, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 115.º do CIMI*”.

<sup>294</sup> Estabelecia o aludido número 2, do artigo 67.º do CIS: “*Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMF*”.

Na verdade, sendo o IS o imposto mais antigo do nosso sistema fiscal, e que mais diversas realidades abrange<sup>295296</sup>, compreende-se que o legislador tenha inserido sistematicamente este imposto sobre as grandes fortunas imobiliárias no CIS.

Os fundamentos que estão na génese da introdução da Verba 28 da TGIS vêm explicados na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.<sup>a</sup>, de 20/09/2012, e prendem-se, essencialmente, com a necessidade de cumprir o programa de ajustamento e reforçar o *princípio da equidade social*<sup>297</sup>.

Nas palavras do Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais, a Verba 28 da TGIS trata-se “*de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros*”.

Destaca, ainda, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que “*É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação*”.

---

<sup>295</sup> Para maiores desenvolvimentos, vide PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Imposto sobre o Património*, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, 2015, pp. 447 a 449.

<sup>296</sup> Conforme explicam SILVÉRIO MATEUS e COTOVELO DE FREITAS, o IS “*configura-se como meio de atingir manifestações de capacidade contributiva não abrangidas pela incidência de quaisquer outros impostos. Não revestindo a natureza de tributação de sobreposição, este imposto tende a assumir uma função residual preenchendo espaços deixados em aberto pela tributação do rendimento e do consumo*”.

Acrescentaríamos que o CIS vem, com o acolhimento do imposto sobre as grandes fortunas imobiliárias, preencher espaços deixados pela tributação do património.

<sup>297</sup> Na exposição de motivos pode ler-se que “*A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um esforço de consolidação que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental. Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa*”. Assim, “*é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros*”.

O TC foi chamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade desta “*taxa especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação*”<sup>298</sup>, no Acórdão n.º 590/2015, datado de 11 de novembro de 2015, proferido no âmbito do Processo n. 542/14, pela 2.ª Secção, de que foi Relator Juiz Conselheiro Fernando Ventura, tendo o douto coletivo concluído pela constitucionalidade da Verba 28.1 da TGIS, pois em face do “*princípio da equidade social na austeridade*”, justifica-se a “*tributação, apenas de prédios urbanos de vocação habitacional de mais alto significado económico, exteriorizando níveis de riqueza correspondentes aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa*”.

Em concreto, o TC analisou os princípios constitucionais da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Quanto ao princípio da igualdade, o TC avança que está em causa o carácter geral e uniforme dos impostos. Nesse âmbito, os impostos serão gerais quando forem aplicados a todos os contribuintes. Os impostos serão uniformes quando pagos por todos os contribuintes segundo o mesmo critério. E esse critério deverá, igualmente, respeitar o princípio da capacidade contributiva, o qual funciona simultaneamente, a dois níveis: (i) contribuintes com capacidades contributivas idênticas devem pagar o mesmo imposto, sendo esta a designada *igualdade horizontal*; (ii) contribuintes com diferentes capacidades contributivas devem pagar imposto na proporção da diferença, designando-se por *igualdade vertical*<sup>299</sup>.

---

<sup>298</sup> Pois a Verba 28.2 da TGIS, conforme veremos, abrange todos os prédios urbanos, independentemente da sua afetação.

<sup>299</sup> Em concreto, entendeu o TC que “*O princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos” (TEIXEIRA RIBEIRO, Lições de Finanças Públicas, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha CASALTA NABAIS, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155). Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva “de um lado, constituindo a ratio ou causa*

O TC explica que o princípio da capacidade contributiva concretiza o princípio da igualdade e que não pode ser aplicado isoladamente, sendo necessária a sua compatibilização com outros princípios constitucionais, incluindo a liberdade de conformação do legislador<sup>300</sup>.

Entendeu o TC que o facto de o legislador ter optado por introduzir sistematicamente este imposto especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação no

---

*da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto” (CASALTA NABAIS, ob. cit., pág. 157).*

*Assim o tem afirmado o Tribunal Constitucional, de que é exemplo o Acórdão n.º 84/2003:*

*«O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...)»”.*

<sup>300</sup> A esse respeito, explica o TC que “o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio»”.

CIS não merece qualquer tipo de censura, por não consubstanciar qualquer inconstitucionalidade<sup>301</sup>.

No que respeita à questão de se tratar de um imposto parcelar sobre o património imobiliário, ao não abranger todos os prédios mas apenas os prédios urbanos habitacionais, entendeu o TC que não se trata de uma opção arbitrária, estando fundada no “*principio da equidade social na austeridade*”. Além disso, face à redação do número 3, do artigo 104.º da CRP, não existe qualquer obrigação constitucional do legislador ordinário adotar um imposto geral sobre o património, o que, aliás, seria dificilmente exequível do ponto de vista prático (i.e., tributar todo o património imobiliário e mobiliário de todos os contribuintes)<sup>302</sup>.

---

<sup>301</sup> Quanto a esta questão, entendeu o TC que, “*da inscrição da tributação em análise no âmbito do Imposto do Selo, e não noutras espécies de impostos, não resulta, em si mesma, infração de qualquer parâmetro de constitucionalidade. Mesmo que fosse de concluir pela introdução de fator de incoerência, ou mesmo de desequilíbrio, no sistema de tributação do património imobiliário, como pretende a recorrente, a mera assistemática da norma questionada não é idónea a determinar a censura constitucional (cfr., ainda que noutros campos de regulação, os Acórdãos n.º 353/2010 e 324/2013).*”

*Note-se, ainda assim, que a incidência do Imposto do Selo, marcado pela heterogeneidade, remete aqui, no que concerne a elementos essenciais da liquidação do tributo, mormente quanto aos critérios normativos definidores do valor patrimonial a considerar, para a regulação constante do Código do IMI, assegurando, ou pelo menos promovendo, um certo grau de sintonia entre os vários corpos legislativos no âmbito da tributação do património. A doutrina atribui-lhe mesmo a condição de “taxa adicional do IMI”, dirigido a “discriminar os prédios de mais elevado valor patrimonial e sujeitá-los a um regime fiscal mais gravoso que os restantes” (JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, ob. cit., pág. 504), explicando a criação de um novo facto sujeito a Imposto do Selo, para além da heterogeneidade que o reveste este imposto, pela necessidade de aumentar as receitas fiscais do Estado, uma vez que a receita do IMI reverte a favor dos municípios e o Imposto do Selo é uma receita do Estado (ob. cit., pág. 506).*

*Podem, seguramente, conceber-se outras vias ao alcance do legislador, eventualmente por recurso a outras espécies tributárias, mas não é menos certo que a opção tomada encontra inscrição na ampla margem de conformação do legislador fiscal, sendo insuscetível de fundar autónoma censura constitucional”.*

<sup>302</sup> Nas palavras do douto TC: “*Cabe referir que a Constituição não impõe ao legislador a criação de um imposto geral sobre o património, atribuindo à tributação sobre o património a função de contribuir para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104.º, n.º 3, da Constituição), sendo o legislador livre quanto à solução a adotar. Pode, como aponta CASALTA NABAIS, em prossecução de tal objetivo constitucional, “proceder à discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos ou adotando taxas progressivas” (ob. cit., pág. 436). E, mesmo que se possa extrair do princípio da capacidade contributiva um modelo de imposto*

Quanto ao princípio da proporcionalidade, entendeu o TC que o mesmo não se encontrava ferido, uma vez que a criação da Verba 28 da TGIS não teve apenas em vista a reequilíbrio das contas públicas, mas antes aumentar a equidade social a um nível estrutural, sendo proporcional ao objetivo visado pela norma<sup>303</sup>.

---

*geral sobre o património com uma base tributável alargada a todas as manifestações de riqueza, os obstáculos de praticabilidade que se lhe opõem são suscetíveis de conduzir na realidade à criação de desigualdades entre os contribuintes. Como refere SÉRGIO VASQUES (Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, in Fiscalidade, 2005<sup>a</sup>, n.º 23, pág. 44):*

*«[A]í onde se instituíram impostos desta natureza – e não são muitos os casos – a sua aplicação tem sido viciada pela fraude mais grosseira, produzindo-se com isso uma desigualdade entre os contribuintes que se não pode tolerar. A igualdade de um imposto mede-se pelos resultados da sua aplicação e quando o legislador saiba de antemão que não pode tributar uma qualquer manifestação de riqueza com igualdade efetiva, deve então abster-se de a sujeitar a imposto.*

*Podemos por isso concluir dizendo que o princípio da capacidade contributiva possui um conteúdo útil e preciso na conformação dos impostos sobre o património mas que o modelo para o qual aponta, o do imposto sobre o património líquido global, produz na prática quebras de igualdade maiores do que os ganhos que traz. Quando se afirma que não há espaço nos sistemas fiscais modernos para um imposto sobre o património global ao lado do IVA e do imposto sobre os rendimentos pessoais isso será bem verdade – não por força do princípio da capacidade contributiva, que o reivindica, mas por razões de praticabilidade que lhe são estranhas”.*

<sup>303</sup> Entende o TC que, “No que se refere à violação do princípio da proporcionalidade, apontada pela recorrente na parte final do requerimento transcrito no ponto 2 como corolário da violação dos princípios atrás apreciados, mostra-se patente a falta de razão da recorrente.

*Com efeito, a recorrente sustenta em alegações, ainda que a propósito de outro parâmetro, que não se encontra, na espécie, uma adequada relação meio-fim, porquanto a receita arrecadada com este imposto não tem “qualquer significado relevante”, sendo o valor cobrado em 2012 “necessariamente uma receita escassa” (cfr. fls. 16 e 17 das alegações, a fls. 301 e 302 dos autos).*

*O raciocínio toma, porém, como premissa algo que não corresponde à finalidade da norma: o legislador não visou atingir apenas por este meio o objetivo de reequilíbrio das contas públicas, reconhecidamente difícil. Pretendeu, como se viu, alargar a base tributável à riqueza exteriorizada na propriedade de prédios urbanos destinados à habitação de elevado valor e, numa perspetiva de promoção da consolidação orçamental, como instrumento de obtenção de mais receita e, correspondentemente, de alívio do esforço que pudesse vir a incidir sobre outras fontes de receita ou sobre a redução da despesa pública, com vista a cumprir as metas de défice público, não sofre dúvida que as verbas de Imposto do Selo arrecadadas por via da incidência prevista na verba n.º 28, qualquer que seja o seu montante, são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais que o legislador procurou atingir. Como, enquanto medida fiscal dirigida a afetar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor, ao alcance apenas dos detentores de força económica elevada,*

Nestes termos, conclui o TC pela constitucionalidade da Verba 28 da TGIS.

## **VI.2. Análise da incidência tributária da Verba 28 da TGIS**

A incidência tributária da Verba 28 da TGIS estava prevista no CIS.

No presente sub-capítulo, procuraremos dissecar os pressupostos que, conjugados, originavam a liquidação da Verba 28 da TGIS.

### **VI.2.1. Incidência objetiva**

Neste ponto, procuraremos delimitar a incidência objetiva da Verba 28 da TGIS, isto é, responder ao seguinte: “*O que visa tributar a Verba 28 da TGIS?*”.

A esse respeito, dispunha a Verba 28 o seguinte:

*“28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 - Por prédio com afetação habitacional - 1 %;*

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

Por seu turno, o número 6, do artigo 4.º do CIS estabelecia que:

*“Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português”.*

---

*não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade”.*

Por fim, o número 1, do artigo 1.º do CIS dispunha o seguinte:

*“O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”.*

Mais tarde, o artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, introduziu uma nova redação à verba 28 da TGIS, que passou a incluir os terrenos para construção, dispondo assim:

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

Desde já, podemos concluir que a incidência objetiva da Verba 28.1 é distinta da incidência objetiva da Verba 28.2 da TGIS, razão pela qual iremos abordá-las em diferentes sub-capítulos.

#### **VI.2.1.1. Verba 28.1 da TGIS**

Nos termos da acima referida Verba 28.1 da TGIS, estavam sujeitos a este imposto os *prédios afectos a habitação*.

Ora, *a contrario*, os *prédios não afectos a habitação* não estão sujeitos a este imposto, tendo esta diferenciação sido considerada constitucional, conforme vimos, uma vez que a CRP não permite nem proíbe os impostos parcelares sobre o património, além de que este diferente tratamento entre prédios urbanos habitacionais e não habitacionais está justificada por outros princípios com dignidade constitucional, desde logo, o *princípio da equidade social*.

##### **VI.2.1.1.1. Prédios urbanos habitacionais**

Sendo os elementos *prédio urbano* e *valor patrimonial tributário* objetivos, ou, pelo menos, sendo o seu conteúdo facilmente revelado pela matriz predial urbana e pela lei, importa, porém, esclarecer o que é que se deve entender por *“afetação habitacional”*.

Ora, de facto, nem a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, nem o CIS ou qualquer outra legislação tributária, definem o que é um “*prédio urbano com afetação habitacional*”.

No entanto, esclareceu, desde cedo, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aquando da apresentação e discussão da Proposta de Lei na Assembleia da República que se propunha “*a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*”, e que essa “*taxa será de (...) 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a € 1.000.000,00*”<sup>304</sup>.

Face às palavras do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, parece ficar esclarecido que a Verba 28.1 da TGIS incide sobre *prédios urbanos habitacionais*, que sejam *casas*, no sentido de serem prédios urbanos que funcionem como lar.

Vejamos.

Começando a análise pelo conceito objetivo de *prédio*, estabelece o artigo 2.º do CIMI, que tem como epígrafe *Conceito de prédio*:

“1. Para efeitos do presente Código, *prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*

2. *Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.*

3. *Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.*

---

<sup>304</sup> *In Paper* da Sociedade de Advogados Rogério Fernandes Ferreira & Associados, n.º 3/ 2016, de 26 de março de 2016, p. 2.

*4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.*

Já quanto ao conceito de prédio urbano, define o artigo 4.º do CIMI, que tem como epígrafe *Prédios urbanos*:

*“Prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte”.*

Ou seja, os prédios urbanos são todos os que não sejam nem rústicos, nem mistos.

Por fim, o artigo 6.º do CIMI, que tem como epígrafe *Espécies de prédios urbanos*, dispõe que

*“1. Os prédios urbanos dividem-se em:*

*a) Habitacionais;*

*b) Comerciais, industriais ou para serviços;*

*c) Terrenos para construção;*

*d) Outros.*

*2. Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*

*3. Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*

*4. Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3”.*

Será que a Verba 28.1 da TGIS, ao referir-se a *prédios afectos a habitação* queria referir-se a *prédios urbanos habitacionais*?

Tratando-se de uma questão de interpretação da lei fiscal, importa chamar à colação o artigo 11.º da LGT, que tem como epígrafe “*Interpretação*”:

*“1- Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*

*2- Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.*

*3- Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.*

*4- As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica”.*

Ora, remetendo o número 1, do mencionado artigo 11.º da LGT para as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação de leis, torna-se necessário recorrer ao disposto no artigo 9.º do CC, que tem como epígrafe *Interpretação da lei*:

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

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

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

Face ao exposto, parece-nos que há três interpretações possíveis:

- (i) A de que o legislador utilizou a expressão *prédios afectos a habitação* por não se querer referir a *prédios urbanos habitacionais*, tendo, assim, o conceito de *prédios afectos a habitação* um sentido distinto do conceito de *prédios urbanos habitacionais*;
- (ii) O legislador queria referir-se a *prédios urbanos habitacionais*, mas foi infeliz;
- (iii) O legislador criou um conceito que abrange *prédios urbanos habitacionais* e *terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*.

A favor da interpretação (i), temos a letra da lei. Ora, o legislador conhecia o conceito de *prédio urbano habitacional*. Porém, optou por não o utilizar, o que indicia que quis atribuir um significado distinto ao conceito de *prédio afeto a habitação*. O legislador ao referir-se a *prédios afectos a habitação*, parece querer englobar os prédios que, independentemente de serem classificados como *prédios urbanos habitacionais*, sejam afetos a fins habitacionais<sup>305</sup>.

Porém, em termos práticos, parece-nos dificilmente exequível esta tese. Na verdade, sendo os atos tributários atos de massa, dificilmente a AT emitiria as liquidações de imposto tendo por base a afetação habitacional de prédios que não estão classificados como *prédios urbanos habitacionais*. Por isso, os defensores da tese (ii), entendem que

---

<sup>305</sup> Nesse sentido, vide a Decisão Arbitral n.º 53/ 2013-T, de 2 de outubro de 2013.

se nenhuma lei fiscal define o conceito de *prédio afecto a habitação*, significa que o legislador se quis referir ao conceito mais próximo de *prédio urbano habitacional*<sup>306</sup>.

A nossa interpretação é a (iii), a de que, embora o legislador pareça ter sido infeliz ao utilizar a expressão *prédio com afectação habitacional*, quando se queria referir a *prédio urbano habitacional*, tendo em conta a posterior alteração legislativa que veio a considerar, igualmente, sujeito à Verba 28.1. os *terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*, entendemos que, possivelmente, o legislador tenha optado pela primeira expressão, de modo a abranger as duas realidades, i.e., os *prédios urbanos habitacionais* e os *terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*, embora tenha sido infeliz<sup>307</sup>.

De facto, a redação conferida pela Lei n.º 83-C/ 2013, de 29 de outubro confirma o entendimento de que estão abrangidos pela Verba 28.1. da TGIS os *prédios urbanos habitacionais*, ao mesmo tempo que sujeita, também, à Verba 28.1 da TGIS os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação. No entanto, entendemos que o legislador devia ter sido mais rigoroso, pois ao referir-se apenas a *prédios habitacionais*, omitiu a palavra *urbanos*. É caso para dizer que o que nasce torto jamais se endireita.

Face ao exposto, entendemos que estavam sujeitos à verba 28.1. da TGIS os *prédios urbanos habitacionais*.

---

<sup>306</sup> Nesse sentido, *vide* a Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 387/ 2017-T, de 16 de outubro de 2017.

<sup>307</sup> Note-se que quase exclusivamente a AT considerava, desde sempre, que a Verba 28.1 da TGIS incidia igualmente sobre *terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*, tal como iremos desenvolver *infra*.

#### **VI.2.1.1.1.1. Prédios urbanos habitacionais em desconformidade com a realidade fáctica**

A propósito da antiga Verba 28.1 da TGIS, colocavam-se questões tais como a de saber se o que relevava para efeitos da incidência objetiva era a verdade formal, constante da CPU, ou, ao invés, a verdade material, de acordo com o destino efetivamente conferido ao prédio.

Ora, na Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo 285/2014-T, de 19 de novembro de 2014, discute-se a recondução de um prédio urbano em regime de propriedade total ou vertical, à norma da Verba 28.1 da TGIS, descrito na caderneta predial urbana como afeto a habitação, onde funcionava um estabelecimento de ensino, legalmente construído nos termos dos alvarás emitidos para “*construção nova*” com afetação a “*equipamento escolar*”.

A esse respeito, ensina o CAAD que “*A resposta a esta questão impõe a análise das normas jurídicas de referência de modo a determinar qual a interpretação conforme à Lei e à Constituição, com particular cuidado pois se trata de aferir de um pressuposto de incidência de imposto, cuidadosamente protegido pelo princípio da legalidade fiscal resultante do disposto no artigo 103º, nº 2 da CRP*”.

O douto tribunal arbitral avança que a Lei 55-A/ 2012, de 29 de outubro, que criou a Verba 28 da TGIS é omissa quanto ao conceito de “*prédio com afetação habitacional*”. No entanto, de acordo com o artigo 67.º, número 2, do CIS, aditado pela mencionada lei, “*às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral do IS aplica-se subsidiariamente o CIMF*”.

Ora, com base na referida remissão legal, o tribunal afirma que, nos termos do artigo 6.º, número 1, alínea a), os prédios habitacionais correspondem a uma das espécies de prédios urbanos, definindo o número 2, do mesmo artigo que “*habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*”.

E conclui que “(...) na ótica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização”, entendendo, no caso concreto, que “(...) pelo teor das licenças de construção e pela existência em funcionamento de um Colégio no prédio em causa, não estamos perante um prédio com afectação habitacional, pelo que não incide sobre tal prédios o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS”<sup>308</sup>.

Assim, entendemos que sempre que um prédio esteja erroneamente classificado como prédio urbano habitacional, deverá o sujeito passivo comprovar que outra afetação é dada ao prédio (desde que, naturalmente autorizada, munida de todas as licenças necessárias para o efeito), e a Administração Tributária anular, ainda em sede graciosa, a liquidação, não sendo, contudo, devidos juros indemnizatórios, uma vez que inexistente “erro imputável aos serviços”, não se reunindo este pressuposto exigido pelo artigo 43.º da LGT<sup>309</sup>.

Uma vez mais, este entendimento vai de encontro à nossa tese de que a Verba 28.1 da TGIS sempre teve em vista os *prédios urbanos habitacionais*, embora seja de admitir a anulação da liquidação sempre que o prédio esteja erroneamente classificado.

---

<sup>308</sup> No mesmo sentido, *vide* as seguintes decisões do CAAD:

Decisão arbitral proferida em 7 de março de 2014, no âmbito do processo n.º 205/2013-T;  
Decisão arbitral proferida em 28 de novembro de 2014, no âmbito do processo n.º 206/2013-T;  
Decisão arbitral proferida em 28 de março de 2014, no âmbito do processo n.º 225/2013-T;  
Decisão arbitral proferida em 14 de julho de 2014, no âmbito do processo n.º 116/2016-T.

<sup>309</sup> Estabelece o número 1, do artigo 43.º da LGT que “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

#### **VI.2.1.1.1.2. Prédios urbanos em propriedade vertical**

No que concerne aos prédios urbanos em propriedade vertical, colocou-se a questão de saber se a Verba 28 da TGIS incidia sobre o prédio na sua totalidade, ou individualmente sobre cada parte suscetível de utilização independente,

Ora, nos termos do disposto do número 7, do artigo 23.º do CIS, “*Tratando -se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMF*”.

Foi com base numa interpretação literal do referido preceito que a AT considerou como VPT global do prédio a soma de cada parte ou andar suscetível de utilização independente e procedeu à liquidação e cobrança de IS, nos termos da Verba 28 da TGIS, apesar de, formalmente, a nota de liquidação ter sido subdividida em tantas liquidações quanto aos andares ou partes do prédio em propriedade vertical, assim como ocorre ao nível da liquidação do IMI<sup>310311</sup>.

Porém, o número 2, do artigo 67.º do CIS estabelece que “*às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMF*”.

---

<sup>310</sup> Nesse sentido, veja-se a Informação Vinculativa emitida no Processo n.º 2013000226 – IVE n.º 4599, com despacho concordante do Substituto Legal do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de 11/02/2013: “*ainda que o prédio tenha partes ou divisões suscetíveis de utilização independente o conceito jurídico tributário é de que este prédio constitui uma única unidade, uma vez que a sua titularidade, sem prejuízo da compropriedade, apenas pertence a um único proprietário. Saliente-se que o facto de neste caso, cada andar ou divisão de prédio suscetível de utilização independente constar separadamente na inscrição matricial e com o respectivo valor patrimonial de cada uma delas, apenas releva, para efeitos fiscais, face ao conceito de matriz predial constante no artigo 12.º do CIMI e na matéria regulada no mesmo código para a organização das matrizes*”.

<sup>311</sup> No mesmo sentido, vide as decisões arbitrais, proferidas no âmbito dos seguintes processos: 14/2014-T, 199/2014-T, 309/2014-T, 640/2014-T, 668/2015-T 740/2014-T, 743/2015-T.

Vejam, então, que indícios interpretativos com utilidade para a questão em litígio podem ser encontrados no CIMI, para o qual remetia o número 2, do artigo 67.º do CIS.

Ora, estipula o número 4, do artigo 2.º do CIMI que: *“Para efeitos deste imposto, cada fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*.

Nos termos do número 3, do artigo 12.º do CIMI: *“Cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respetivo valor patrimonial tributário”*.

Ora, com base no número 3, do artigo 12.º do CIMI, concluiu a maioria das Decisões do CAAD que a Verba 28 da TGIS deve ser aferida em andar a andar, e não por referência à soma dos VPTs dos andares<sup>312</sup>.

---

<sup>312</sup> Vide as seguintes decisões arbitrais, proferidas no âmbito dos seguintes processos: 50/2013-T, 95/2013-T, 132/2013-T, 181/2013-T, 182/2013-T, 183/2013-T, 185/2013-T, 240/2013-T, 248/2013-T, 268/2013-T, 269/2013-T, 272/2013-T, 277/2013-T, 280/2013-T, 281/2013-T, 291/2013-T, 14/2014-T, 26/2014-T, 29/2014-T, 30/2014-T, 31/2014-T, 33/2014-T, 35/2014-T, 88/2014-T, 159/2014-T, 177/2014-T, 193/2014-T, 194/2014-T, 195/2014-T, 199/2014-T, 203/2014-T, 204/2014-T, 206/2014-T, 238/2014-T, 243/2014-T, 245/2014-T, 254/2014-T, 281/2014-T, 287/2014-T, 295/2014-T, 304/2014-T, 311/2014-T, 313/2014-T, 328/2014-T, 347/2014-T, 351/2014-T, 368/2014-T, 380/2014-T, 382/2014-T, 387/2014-T, 396/2014-T, 405/2014-T, 421/2014-T, 422/2014-T, 427/2014-T, 430/2014-T, 433/2014-T, 445/2014-T, 451/2014-T, 457/2014-T, 461/2014-T, 464/2014-T, 465/2014-T, 466/2014-T, 467/2014-T, 469/2014-T, 471/2014-T, 472/2014-T, 476/2014-T, 479/2014-T, 480/2014-T, 482/2014-T, 484/2014-T, 486/2014-T, 491/2014-T, 493/2014-T, 494/2014-T, 496/2014-T, 498/2014-T, 505/2014-T, 512/2014-T, 518/2014-T, 520/2014-T, 524/2014-T, 528/2014-T, 537/2014-T, 538/2014-T, 539/2014-T, 541/2014-T, 547/2014-T, 551/2014-T, 558/2014-T, 560/2014-T, 565/2014-T, 568/2014-T, 572/2014-T, 573/2014-T, 574/2014-T, 575/2014-T, 576/2014-T, 578/2014-T, 582/2014-T, 590/2014-T, 591/2014-T, 594/2014-T, 598/2014-T, 605/2014-T, 606/2014-T, 617/2014-T, 619/2014-T, 634/2014-T, 638/2014-T, 639/2014-T, 661/2014-T, 666/2014-T, 674/2014-T, 676/2014-T, 681/2014-T, 682/2014-T, 683/2014-T, 695/2014-T, 696/2014-T, 705/2014-T, 710/2014-T, 712/2014-T, 713/2014-T, 722/2014-T, 724/2014-T, 745/2014-T, 748/2014-T, 749/2014-T, 752/2014-T, 754/2014-T, 781/2014-T, 808/2014-T, 812/2014-T, 815/2014-T, 818/2014-T, 822/2014-T, 824/2014-T, 833/2014-T, 849/2014-T, 19/2015-T, 41/2015-T, 53/2015-T, 65/2015-T, 70/2015-T, 73/2015-T, 101/2015-T, 102/2015-T, 104/2015-T, 110/2015-T, 139/2015-T, 151/2015-T, 152/2015-T, 153/2015-T, 170/2015-T, 174/2015-T, 177/2015-T, 179/2015-T, 187/2015-T, 207/2015-T, 236/2015-T, 237/2015-T, 238/2015-T, 249/2015-T, 250/2015-T, 253/2015-T, 263/2015-T, 273/2015-T, 280/2015-T, 282/2015-T, 291/2015-T, 297/2015-T, 300/2015-T, 302/2015-T, 305/2015-T, 306/2015-T, 311/2015-T, 319/2015-T, 320/2015-T, 323/2015-T, 329/2015-T, 340/2015-T, 345/2015-T, 349/2015-T, 351/2015-T, 366/2015-T, 378/2015-T, 399/2015-T, 407/2015-T, 411/2015-T, 413/2015-T, 414/2015-T, 416/2015-T, 417/2015-T, 419/2015-T, 420/2015-T, 430/2015-T,

No entanto, o TC, no Acórdão n.º 620/ 2015, proferido no âmbito do Processo n.º 620/ 2015, na 2.ª Secção, datado de 3 de dezembro, no qual foi Relator o Juiz Conselheiro João Cura Mariano, considera que não é inconstitucional da interpretação que soma o VPT de cada andar independente, uma vez que a propriedade horizontal é diferente da propriedade vertical. Desde logo, porque na propriedade horizontal a cada fração autónoma corresponde o seu proprietário, enquanto na propriedade vertical a propriedade é do prédio como um todo, não obstante a possibilidade do prédio estar em regime de compropriedade<sup>313</sup>.

---

432/2015-T, 433/2015-T, 440/2015-T, 442/2015-T, 448/2015-T, 449/2015-T, 450/2015-T, 451/2015-T, 452/2015-T, 454/2015-T, 455/2015-T, 456/2015-T, 457/2015-T, 460/2015-T, 461/2015-T, 463/2015-T, 474/2015-T, 477/2015-T, 478/2015-T, 479/2015-T, 482/2015-T, 484/2015-T, 487/2015-T, 488/2015-T, 492/2015-T, 494/2015-T, 496/2015-T, 498/2015-T, 501/2015-T, 502/2015-T, 504/2015-T, 506/2015-T, 508/2015-T, 518/2015-T, 519/2015-T, 520/2015-T, 521/2015-T, 530/2015-T, 544/2015-T, 550/2015-T, 552/2015-T, 554/2015-T, 560/2015-T, 562/2015-T, 573/2015-T, 576/2015-T, 581/2015-T, 589/2015-T, 597/2015-T, 606/2015-T, 632/2015-T, 643/2015-T, 644/2015-T, 651/2015-T, 659/2015-T, 681/2015-T, 718/2015-T, 754/2015-T, 755/2015-T, 768/2015-T, 777/2015-T, 10-2016-T, 20/2016-T, 45/2016-T, 47/2016-T, 79/2016-T, 84/2016-T, 86/2016-T, 101/2016-T, 104/2016-T, 105/2016-T, 108/2016-T, 111/2016-T, 115/2016-T, 134/2016-T, 207/2016-T, 211/2016-T, 213/2016-T, 223/2016-T, 242/2016-T, 255/2016-T, 256/2016-T, 257/2016-T, 272/2016-T, 278/2016-T, 293/2016-T, 294/2016-T, 298/2016-T, 303/2016-T, 314/2016-T, 330/2016-T, 343/2016-T, 361/2016-T, 383/2016-T, 385/2016-T, 390/2016-T, 397/2016-T, 428/2016-T, 431/2016-T, 453/2016-T, 463/2016-T, 464/2016-T, 471/2016-T, 485/2016-T, 489/2016-T, 495/2016-T, 507/2016-T, 513/2016-T, 529/2016-T, 546/2016-T, 555/2016-T, 778/2016-T.

No mesmo sentido, também se pronunciou o STA, no Acórdão proferido no âmbito dos Processos 047/ 15, 01352/ 15, 01354/ 15, 01504/ 15, 01534/ 15, 0166/16, 0498/16, 0560/ 16, 01097/16, 0711/ 16, 1447/16 e 0593/16, bem como o TCA Sul, no âmbito do Processo 09640/ 16.

<sup>313</sup> Considera, assim, o douto tribunal que “As diferenças decorrentes dos diferentes regimes dominiais constituem fundamento bastante para, no que diz respeito à incidência do imposto de selo no caso de edifícios em propriedade horizontal se tenha em atenção o valor patrimonial tributário individualizado de cada uma das frações, o que já não sucede, no caso dos prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial”, concluindo que “a interpretação da norma de incidência constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, no sentido de nela se incluírem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total, compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial, procedendo-se para tal ao somatório do valor patrimonial tributário de cada uma das unidades independentes com afetação habitacional, não se revele violadora do

#### **VI.2.1.1.2. Terrenos para construção destinados a habitação**

Conforme já referido, a redação inicial da Verba 28 da TGIS suscitava questões interpretativas, desde logo, a de saber que prédios afetos a habitação se queria referir o legislador.

Pese embora a AT tenha, desde início, entendido que estavam sujeitos à Verba 28.1 da TGIS os terrenos para construção cuja edificação prevista fosse para habitação, a verdade é que não era esse o entendimento dominante.

De facto, desde logo, face às palavras do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aquando da apresentação e discussão da Proposta de Lei na Assembleia da República, de que o Governo se propunha a criar uma “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*”, e que essa “*taxa será de (...) 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a € 1.000.000,00*”<sup>314</sup>, parecia claro que não estavam sujeitos a este novo imposto os terrenos para construção afetos a habitação, uma vez que estes não reuniam as condições para ser tratados como *casas*, enquanto lar.

Mais tarde, a LEO 2014 veio a alterar a redação da Verba 28.1, passando a sujeitar a este imposto os terrenos “*para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*”.

Não obstante, o TC, no Acórdão n.º 250/2017, datado de 24 de maio de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 156/2016, pronunciou-se no sentido da inconstitucionalidade material desta alteração, por estar em causa a tributação de uma afetação habitacional apenas futura e não presente, o que violaria o princípio da igualdade tributária, não

---

*princípio da igualdade tributária e do princípio da capacidade contributiva, conforme acima exposto*”.

Este mesmo entendimento foi, novamente, confirmado pelo TC no Acórdão n.º 692/ 2015, proferido no âmbito do Processo n.º 51/ 2014, 2ª Secção, de que foi Relatora a Juiz Conselheira Ana Guerra Martins.

<sup>314</sup> *In Paper* da Sociedade de Advogados Rogério Fernandes Ferreira & Associados, n.º 3/ 2016, de 26 de março de 2016, p. 2.

servindo o objetivo visado pela Verba 28 da TGIS de exigir aos contribuintes que manifestam maior capacidade contributiva uma maior esforço, em prol de um *princípio de equidade social na austeridade*<sup>315</sup>.

De facto, a mera titularidade de um terreno que, no futuro, poderá servir de solo a uma casa, não é suscetível de gerar uma capacidade contributiva análoga àquela de que já dispõem os titulares de prédios urbanos habitacionais, esses sim com a possibilidade de auferir rendimentos dessas casas, ou com a mera possibilidade de as habitar, pelo que concluímos pela inconstitucionalidade da tributação dos terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

#### **VI.2.1.2. Verba 28.2 da TGIS**

Entendemos que a Verba 28.2. da TGIS, ao não distinguir a que espécie de prédios urbanos se refere, se aplica a todos os prédios urbanos, *i.e.*, a *prédios urbanos habitacionais, prédios urbanos comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção* e a *outros* prédios urbanos, em conformidade com as espécies de prédios urbanos a que alude o já citado artigo 6.º do CIMI<sup>316</sup>.

---

<sup>315</sup> Entendeu o TC que “*se o aditamento dos terrenos para construção feito pela Lei n.º 83-C/2013 à verba n.º 28.1 da TGIS não é arbitrário, ele é, em qualquer caso, violador do princípio da igualdade tributária (...), quer porque não respeita a diferente capacidade contributiva dos proprietários dos prédios sobre os quais incide, atingindo indiscriminadamente contribuinte com e sem força contributiva necessária para suportar o imposto, quer porque as diferenciações que introduz entre os que são abrangidos e excluídos do seu âmbito de incidência não são proporcionais, sendo inadequados para satisfazer o fim visado pela norma, que é o de tributar de forma agravada os patrimónios imobiliários de maior valor em termos que satisfaçam «o princípio da equidade social na austeridade»*”.

<sup>316</sup> No mesmo sentido, *vide* PIRES, José, Ob. Cit. p. 92.

### **VI.2.1.3. Isenções objetivas**

Nos termos do número 6, ao artigo 7.º do CIS, que remetia para as isenções previstas no artigo 44.º do EBF, estavam isentas da Verba 28 da TGIS os seguintes prédios:

- (i) Prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável<sup>317</sup>;
- (ii) Prédios exclusivamente afetos à atividade de abastecimento público de água às populações, de saneamento de águas residuais urbanas e de sistemas municipais de gestão de resíduos urbanos<sup>318</sup>.

Tratam-se de isenções objetivas por terem em consideração o próprio prédio, independentemente do seu titular.

Ora, estando em causa uma remissão para o artigo 44.º do EBF de âmbito geral, entendemos que seriam aplicáveis as regras previstas nos números 2 a 1, quanto aos requisitos daquelas isenções.

### **VI.2.2. Incidência Subjetiva**

Recordamos o que estabelecia a Verba 28 da TGIS:

*“28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMP”.*

Daquela disposição, resulta a Verba 28 da TGIS recai sobre o proprietário, o usufrutuário e o superficiário dos prédios sujeitos àquela verba.

E, nos termos do número 4 do artigo 2.º do CIS:

---

<sup>317</sup> Cfr. Alínea n), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>318</sup> Cfr. Alínea p), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

*“Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, são sujeitos passivos do imposto os referidos no artigo 8.º do CIMF”.*

Da conjugação destes dois preceitos, concluímos que são sujeitos passivos da Verba 28 da TGIS o proprietário, o usufrutuário e o superficiário.

Ora, por seu turno, o artigo 8.º do CIMI dispõe que:

*“1 - O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar.*

*2 - Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação.*

*3 - No caso de propriedade resolúvel, o imposto é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio.*

*4 - Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n.º 1 ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio.*

*5 - Na situação prevista no artigo 81.º o imposto é devido pela herança indivisa representada pelo cabeça-de-casal.”*

Ora, assim, em regra, era sujeito passivo da Verba 28 o proprietário dos prédios sujeitos a este imposto em 31 de dezembro do ano a que respeitar<sup>319</sup>.

No entanto, existindo usufrutuário ou superficiário, o proprietário apenas deixava de ser tributado em sede de Verba 28 da TGIS, no caso do usufruto, após o início da construção e, no caso do direito de superfície, no termo da implantação<sup>320</sup>.

---

<sup>319</sup> Cfr. Número 1, do artigo 8.º do CIMI.

<sup>320</sup> Cfr. Número 2, do artigo 8.º do CIMI.

No caso de propriedade resolúvel, o IMI é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio<sup>321</sup>.

E, na hipótese do prédio sujeito a IMI integrar uma herança indivisa, é esta o sujeito passivo do imposto, representada pelo cabeça-de-casal

Em todo o caso, a lei presumia que o sujeito passivo da Verba 28 da TGIS era quem figurava ou devesse figurar da matriz ou, na falta de inscrição, quem tinha a posse do prédio<sup>322</sup>.

Está em causa uma presunção ilidível, desde logo, pelo facto de o legislador estabelecer que o imposto incide sobre quem consta ou devia constar na matriz. Significa que se quem figurar da matriz não fosse quem devia, o imposto recai sobre quem devia. Por norma, o imposto recai sobre quem figura da matriz e em sede de reclamação graciosa a AT anula a liquidação e emite nova liquidação em nome de quem devia figurar da matriz, desde que não seja ultrapassado o prazo de caducidade do direito à liquidação, que é de 4 anos a contar do dia 31 de dezembro do ano a que respeita a Verba 28 da TGIS<sup>323</sup>.

Acresce que, a alínea u), do número 3, do artigo 3.º do CIS estabelecia o seguinte:

*“Para efeitos do n.º 1, considera-se titular do interesse económico (...) Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o sujeito passivo referido no n.º 4 do artigo anterior”.*

Portanto, em sede de Verba 28 da TGIS o titular do interesse económico coincidia com o sujeito passivo.

---

<sup>321</sup> Cfr. Número 3, do artigo 8.º do CIMI.

<sup>322</sup> Cfr. Número 4, do artigo 8.º do CIMI.

<sup>323</sup> Nos termos do artigo 116.º do CIMI, em conjugação com os números 1 e 4, do artigo 45.º da LGT.

### VI.2.2.1. Isenções subjetivas

Em primeiro lugar, pelas regras gerais do CIS, estavam isentas da Verba 28 da TGIS:

- (i) Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais e respetivas associações e federações de direito público e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial<sup>324</sup>;
- (ii) Instituições de Segurança Social<sup>325</sup>;
- (iii) Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública<sup>326</sup>;
- (iv) Instituições Particulares de Solidariedade Social e entidades a estas legalmente equiparadas<sup>327</sup>;

Tal como referido, com a Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro, foi aditado o número 6, ao artigo 7.º do CIS, o qual estabelecia a aplicação das isenções previstas no artigo 44.º do EBF à Verba 28 da TGIS.

No seu grosso, tratavam-se de isenções subjetivas, *i.e.*, que tinham em conta as características do sujeito passivo e não do prédio, aplicando-se a:

- (i) Estados estrangeiros, quanto aos prédios destinados às respetivas representações diplomáticas ou consulares, quando haja reciprocidade<sup>328</sup>;

---

<sup>324</sup> *Cfr.* Alínea a), do artigo 6.º do CIS.

<sup>325</sup> *Cfr.* Alínea b), do artigo 6.º do CIS.

<sup>326</sup> *Cfr.* Alínea c), do artigo 6.º do CIS.

<sup>327</sup> *Cfr.* Alínea d), do artigo 6.º do CIS.

<sup>328</sup> *Cfr.* Alínea a), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

- (ii) Instituições de segurança social e de previdência, quanto aos prédios ou partes de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>329</sup>;
- (iii) Associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica, quanto aos templos ou edifícios exclusivamente destinados ao culto ou à realização de fins não económicos com este diretamente relacionados<sup>330</sup>;
- (iv) Associações sindicais e as associações de agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>331</sup>;
- (v) Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>332</sup>;
- (vi) Instituições particulares de solidariedade social e pessoas coletivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias<sup>333</sup>;
- (vii) Entidades licenciadas ou que venham a ser licenciadas para operar no âmbito institucional da Zona Franca da Madeira e da Zona Franca da ilha de Santa Maria, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>334</sup>;

---

<sup>329</sup> *Cfr.* Alínea b), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>330</sup> *Cfr.* Alínea c), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>331</sup> *Cfr.* Alínea d), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>332</sup> *Cfr.* Alínea e), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>333</sup> *Cfr.* Alínea f), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>334</sup> *Cfr.* Alínea g), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

- (viii) Estabelecimentos de ensino particular integrados no sistema educativo, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>335</sup>;
- (ix) Associações desportivas e as associações juvenis legalmente constituídas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>336</sup>;
- (x) Prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respetivos proprietários, usufrutuários ou superficiários a entidades públicas isentas de imposto municipal sobre imóveis enumeradas no artigo 11.º do respetivo Código, ou a entidades referidas nas alíneas anteriores, para o prosseguimento direto dos respetivos fins<sup>337</sup>;
- (xi) Sociedades de capitais exclusivamente públicos, quanto aos prédios cedidos a qualquer título ao Estado ou a outras entidades públicas, no exercício de uma atividade de interesse público<sup>338</sup>;
- (xii) Coletividades de cultura e recreio, as organizações não governamentais e outro tipo de associações não lucrativas, a quem tenha sido reconhecida utilidade pública, relativamente aos prédios utilizados como sedes destas entidades, e mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem<sup>339</sup>;
- (xiii) Entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente ou indiretamente à realização dos seus fins<sup>340</sup>.

---

<sup>335</sup> *Cfr.* Alínea h), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>336</sup> *Cfr.* Alínea i), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>337</sup> *Cfr.* Alínea j), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>338</sup> *Cfr.* Alínea l), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>339</sup> *Cfr.* Alínea m), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>340</sup> *Cfr.* Alínea o), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

Sendo a remissão para o artigo 44.º do EBF de âmbito geral, eram aplicáveis as regras previstas nos números 2 a 1, quanto aos requisitos das mencionadas isenções.

### **VI.2.3. *Quantum***

Em termos de *quantum*, a taxa de imposto a pagar variava em função do seu sujeito passivo, do seguinte modo:

- (i) Pessoas singulares: era aplicável a taxa de 1% sobre o VPT do prédio

Imposto a pagar = VPT de cada prédio urbano habitacional, não isento nos termos do artigo 44.º do EBF nem nos termos do artigo 6.º do CIS, se superior a € 1.000.000,00 x 1%

- (ii) Pessoas coletivas residentes em territórios de elevada tributação: era aplicável a taxa de 1% sobre o VPT do prédio

Imposto a pagar = VPT de cada prédio urbano habitacional, não isento nos termos do artigo 44.º do EBF nem nos termos do artigo 6.º do CIS, se superior a € 1.000.000,00 x 1%

- (iii) Pessoas coletivas residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, previsto na Portaria n.º 150/ 2004, de 13 de fevereiro: era aplicável a taxa de 7,5% sobre o VPT do prédio

Imposto a pagar = VPT de cada prédio urbano, não isento nos termos do artigo 44.º do EBF nem nos termos do artigo 6.º do CIS, se superior a € 1.000.000,00 x 7,5%

De seguida, serão apresentados exemplos práticos que elucidam a aplicação da Verba 28 da TGIS:

#### Exemplo 18:

A Pessoa Singular E é titular do prédio urbano habitacional EE com VPT de € 200.000,00 e do prédio urbano habitacional FF com VPT de € 500.000,00.

Nenhum dos prédios urbano habitacionais estava sujeito à Verba 28.1 da TGIS.

Exemplo 19:

A Pessoa Singular F é titular do prédio urbano habitacional GG com VPT de € 1.200.000,00 e do prédio urbano habitacional HH com VPT de € 500.000,00.

Apenas o prédio urbano habitacional GG estaria sujeito à Verba 28.1 da TGIS.

Imposto a pagar = VPT de cada prédio urbano habitacional, não isento nos termos do artigo 44.º do EBF nem nos termos do artigo 6.º do CIS, se superior a € 1.000.000,00 x 1% =

= € 1.200.000,00 x 1% =

= € 12.000,00

A Pessoa Singular F pagaria € 12.000,00 de Verba 281 da TGIS.

Exemplo 20:

A Pessoa Coletiva E é proprietária de dois prédios urbanos habitacionais:

- Prédio II, com VPT de € 200.000,00; e

- Prédio JJ, com VPT de € 500.000,00.

Nenhum dos prédios urbanos habitacionais estaria sujeito à Verba 28.1 da TGIS.

Exemplo 21:

A Sociedade F é proprietária de dois prédios urbanos habitacionais:

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

- Prédio MM, com VPT de € 500.000,00.

Apenas o prédio urbano habitacional LL estaria sujeito à Verba 28.1

Imposto a pagar = VPT de cada prédio urbano habitacional, não isento nos termos do artigo 44.º do EBF nem nos termos do artigo 6.º do CIS, se superior a € 1.000.000,00 x 1% =

= € 1.200.000,00 x 1% =

= € 12.000,00

A Sociedade F pagaria € 12.000,00 de Verba 28.1 da TGIS.

#### Exemplo 22:

A Sociedade G, sediada num regime de tributação privilegiada, é proprietária de dois prédios urbanos:

- Prédio NN, com VPT de € 1.000.000,00;

- Prédio OO, com VPT de € 500.000,00.

Apenas o prédio urbano NN seria sujeito à Verba 28.2. da TGIS .

Imposto a pagar = VPT de cada prédio urbano, não isento nos termos do artigo 44.º do EBF, se superior a € 1.000.000,00 x 7,5% =

= € 1.000.000,00 x 7,5% =

= € 75.000,00

A Sociedade G pagaria € 75.000,00 de Verba 28.2 da TGIS.

#### **VI.2.4. Liquidação e cobrança**

##### **VI.2.4.1. Periodicidade da Verba 28 da TGIS**

Dispunha o referido número 7, do artigo 23.º do CIS: “*Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI*”.

Da referida norma podemos concluir que a Verba 28 da TGIS era um imposto anual, tal como o é o IMI<sup>341</sup>.

##### **VI.2.4.2. Liquidação da Verba 28 da TGIS**

A liquidação era efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte àquele que respeitavam<sup>342</sup>, exceto no caso dos prédios omissos, melhorados ou modificados, cuja liquidação é emitida para os anos anteriores, assim que a avaliação seja concluída<sup>343</sup>, sempre com respeito pelo prazo de caducidade, de 4 anos a contar do dia 31 de dezembro do ano a que respeita a Verba 28 da TGIS<sup>344</sup>.

Por fim, não havia lugar a liquidação sempre o valor de imposto a cobrar seja inferior a € 10,00<sup>345</sup>.

---

<sup>341</sup> Cfr. Número 1, do artigo 113.º do CIMI.

<sup>342</sup> Cfr. Número 2, do artigo 113.º do CIMI.

<sup>343</sup> Cfr. Número 3, do artigo 113.º do CIMI.

<sup>344</sup> Nos termos do artigo 116.º do CIMI, em conjugação com os números 1 e 4, do artigo 45.º da LGT.

<sup>345</sup> Cfr. Número 5, do artigo 113.º do CIMI.

### VI.2.4.3. Prazos de pagamento da Verba 28 da TGIS

Nos termos do referido número 5, do artigo 44.º do CIS: “*Havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é pago nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120.º do CIMI*”.

Assim, em consonância com o disposto no número 1, do artigo 120.º do CIMI, em regra, a Verba 28 da TGIS era paga, quando o seu montante fosse:

- (i) Inferior a € 250,00, em uma só prestação, no mês de abril<sup>346</sup>;
- (ii) Superior a € 250,00, mas inferior a € 500,00, em das prestações, nos meses de abril e novembro<sup>347</sup>;
- (iii) Quando superior a € 500,00, em três prestações, nos meses de abril, julho e novembro<sup>348</sup>.

Uma vez que a remissão operada pelo número 5, do artigo 44.º do CIS, para o mencionado artigo 120.º do CIS, é de âmbito geral entendemos que, sempre que a liquidação seja emitida fora do prazo (i.e., após o mês de março do ano anterior àquele a que respeita a Verba 28 da TGIS<sup>349</sup>), o pagamento deverá ser efetuado até ao final do mês seguinte<sup>350</sup>.

E se, por motivos imputáveis aos serviços, fosse liquidado imposto respeitante à Verba 28 da TGIS referente a dois ou mais anos e o montante a cobrar fosse inferior a € 250,00, o imposto referente aos anos em atraso seria pago, por antiguidade, de 6 meses em 6 meses<sup>351</sup>.

---

<sup>346</sup> Nos termos da alínea a), do número 1, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>347</sup> Nos termos da alínea b), do número 1, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>348</sup> Nos termos da alínea c), do número 1, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>349</sup> *Cfr.* Número 2, do artigo 113.º do CIMI.

<sup>350</sup> Nos termos do Número 2, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>351</sup> *Cfr.* Número 3, do artigo 120.º do CIMI.

#### **VI.2.4.4. Prazos de emissão dos documentos de cobrança da Verba 28 da TGIS**

Estabelecia o aludido número 5, do artigo 46.º do CIS: “*Havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere verba n.º 28 da Tabela Geral, o documento de cobrança é emitido nos prazos, termos e condições definidos no artigo 119.º do CIMI, com as devidas adaptações*”.

Ora, nesse sentido, na Verba 28 da TGIS, à semelhança do que sucede com o IMI, o documento de cobrança era emitido até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o qual devia discriminar os prédios, as suas partes suscetíveis e utilização independente, VPT, coleta imputada e a referência ao Município em que se localizavam os prédios<sup>352</sup>.

Tal como em relação ao IMI, sempre que o sujeito passivo não recebesse o documento de cobrança da Verba 28 da TGIS, tinha o ónus de solicitar uma 2.ª via<sup>353</sup>.

#### **VI.2.4.5. Revisão oficiosa da liquidação e anulação**

Segundo o número 3, do artigo 49.º do CIS: “*Aplica-se às liquidações do imposto previsto na verba n.º 28 da Tabela Geral, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 115.º do CIMI*”.

Por seu turno, dispõe o artigo 115.º do CIMI o seguinte:

“1. *Sem prejuízo do disposto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, as liquidações são oficiosamente revistas:*

*a) quando, por atraso na atualização das matrizes, o imposto tenha sido liquidado por valor diverso do legalmente devido ou em nome de outrem que não o sujeito passivo, desde que, neste último caso, não tenha ainda sido pago;*

*b) em resultado de nova avaliação;*

---

<sup>352</sup> Nos termos do número 1, do artigo 119.º do CIMI.

<sup>353</sup> Cfr. Número 3, do artigo 119.º do CIMI.

*c) quando tenha havido erro de que tenha resultado coleta de montante diferente do legalmente devido;*

*d) quando, havendo lugar, não tenha sido considerada, concedida ou reconhecida isenção.*

*2- A revisão oficiosa das liquidações, prevista nas alíneas a) a d) do n.º 1, é da competência dos serviços de finanças da área da situação dos prédios.*

*3- Não há lugar a qualquer anulação sempre que o montante do imposto a restituir seja inferior a € 10”.*

Ora, de facto, à Verba 28 da TGIS eram aplicáveis as garantias previstas para o IMI.

#### **VI.2.5. Incidência temporal**

Tal como referido a Verba 28 da TGIS foi criada pela Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro, entrando em vigor no dia 31 de outubro de 2012<sup>354</sup>.

Estabelecia a referida alínea u), do número 1, do artigo 5.º do CIS, aditada pela mencionada lei, que “*A obrigação tributária considera-se constituída (...) Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, no momento e de acordo com as regras previstas no CIMI, com as devidas adaptações*”.

Isto é, tal como decorre do número 1, do artigo 8.º do CIMI, a obrigação tributária constitui-se no dia 31 de dezembro de cada ano.

Face ao exposto, podemos concluir que o AIMI era um imposto anual, cujo facto gerador ocorria a 31 de dezembro, o qual seguia as regras de liquidação e pagamento do IMI.

---

<sup>354</sup> Cfr. Número 1, do artigo 7.º da Lei n.º 55.º-A/ 2012, de 29 de outubro.

## **VI.2.6. Regimes transitórios**

Não obstante, o artigo 6.º da referida lei veio prever um regime transitório, o qual continha o regime aplicável aos anos de 2012 e 2013<sup>355</sup>.

### **VI.2.6.1. Regime transitório aplicável a 2012**

Quanto ao ano de 2012, o facto tributário verificava-se a 31 de outubro de 2012<sup>356</sup>, o que significa que a Verba 28 da TGIS seria devida pelo titular do prédio que figurasse

---

<sup>355</sup> Estabelecia o artigo 6.º, da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29/10/2012, o seguinte:

*“Disposições transitórias*

*1. Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:*

*a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;*

*b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;*

*c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;*

*d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;*

*e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;*

*f) As taxas aplicáveis são as seguintes:*

*i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;*

*ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;*

*iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %.*

*2- Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.*

*3- A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei.”*

<sup>356</sup> Cfr. Alínea a), do número 1, do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

na matriz àquela data<sup>357</sup>, embora o VPT relevante fosse o que constasse da matriz a 31 de dezembro de 2011<sup>358</sup>.

Previa o regime transitório aplicável a 2012 que a AT emitira a liquidação até final de novembro de 2012<sup>359</sup>, e que o sujeito passivo pagaria o imposto apurado numa única prestação, até 21 de dezembro de 2012<sup>360</sup>.

As taxas estabelecidas por este regime transitório eram também mais baixas, com exceção da taxa paga pelas pessoas coletivas sedeadas em regimes sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, os quais pagavam a taxa normal de 7,5%<sup>361</sup>. Assim, estabeleceram-se as seguintes taxas:

- (i) Prédios que em 31 de dezembro de 2011 já estavam avaliados nos termos do CIMI: taxa de 0,5%<sup>362</sup>;
- (ii) Prédios que em 31 de dezembro de 2011 não estavam avaliados nos termos do CIMI: taxa de 0,8%<sup>363</sup>.

JOSÉ PIRES designa este imposto devido nos termos do regime transitório por “*imposto extraordinário*”, uma vez que, pelo regime geral, apenas em 2013 seriam

---

<sup>357</sup> Tal como esclarece a alínea b), do número 1, do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

<sup>358</sup> *Cfr.* Alínea c), do número 1, do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

<sup>359</sup> *Cfr.* Alínea d), do número 1, do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

<sup>360</sup> *Cfr.* Alínea e), do número 1, do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

<sup>361</sup> *Cfr.* Ponto iii), da alínea f), do número 1, do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

<sup>362</sup> *Cfr.* Ponto i), da alínea f), do número 1, do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

<sup>363</sup> *Cfr.* Ponto ii), da alínea f), do número 1, do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/ 2012, de 29 de outubro.

liquidadas as primeiras prestações referentes a 2012, servindo, assim, para aumentar, ainda em 2012, a receita fiscal<sup>364</sup>.

Trata-se de um regime um pouco incongruente, uma vez que o VPT relevante, para efeitos de incidência objetiva, é aferido tendo em conta a matriz a 31 de dezembro de 2011, enquanto que o facto gerador ocorre em 31 de outubro de 2012, colocando-se questão de saber se ele é devido com referência a 2012 ou a 2011.

Parece-nos que o imposto é devido com referência a 2012, mas como imposto extraordinário, na esteira de JOSÉ PIRES<sup>365</sup>.

De facto, se fosse referente a 2011, este imposto seria inconstitucional, por ser retroativo, estando em causa uma retroatividade autêntica/ própria, pois o facto tributário teria já ocorrido em 31 de dezembro de 2011, estando a ser criado em outubro de 2012.

Por outro lado, esta interpretação de que está em causa um imposto extraordinário permite a sua compatibilização com as liquidações efetuadas em 2013, por referência ao facto tributário ocorrido a 31 de dezembro de 2012.

#### **VI.2.6.2. Regime transitório aplicável a 2013**

Em relação a 2013, a liquidação da Verba 28 da TGIS incidia sobre o VPT utilizado para efeitos de liquidação de IMI a efetuar nesse ano<sup>366</sup>.

---

<sup>364</sup> *In* PIRES, José, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2016, p. 514.

<sup>365</sup> *In* PIRES José, *Ob. Cit.*, pp. 514 a 517.

<sup>366</sup> *Cfr.* Número 2, do artigo 6.º da Lei n.º 55.º-A/ 2012, de 29 de outubro.

### **VI.3. O AIMI como versão aperfeiçoada da Verba 28 da TGIS**

#### **VI.3.1. Gênese**

A gênese da Verba 28 da TGIS é exatamente a mesma da criação do AIMI: o aumento da receita fiscal do Estado, exigindo um maior esforço aos contribuintes que revelam maior riqueza estática, procurando não prejudicar o comércio, indústria e serviços (daí os prédios urbanos afetos a estas finalidades estarem fora do âmbito de incidência tributária) e combater a erosão das bases tributárias (o que explica o facto das entidades sedeadas em regimes de tributação privilegiada serem tributados mais gravosamente)<sup>367368</sup>.

#### **VI.3.2. Incidência objetiva**

Em termos de incidência objetiva, uma vez mais, tal como no atual AIMI<sup>369</sup>, não estavam abrangidos pela antiga Verba 28 da TGIS os prédios rústicos<sup>370</sup>.

Aparentemente, ambos os impostos tributam os mesmos tipos de prédios.

No entanto, em termos de terrenos para construção, a Verba 28 da TGIS tributava apenas os terrenos “*para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação*”<sup>371</sup>, o que torna os seus objetos não coincidentes, já que o AIMI recai sobre todos os “*terrenos para construção*”, independentemente da sua afetação<sup>372</sup>. De facto, com o AIMI o legislador alargou o âmbito deste imposto sobre as grandes fortunas imobiliárias a todos os terrenos para construção, independentemente da sua afetação.

---

<sup>367</sup> Cfr. Quanto à gênese da Verba 28 da TGIS a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.<sup>a</sup>, de 20/09/2012 e, no que concerne à gênese do AIMI, o Relatório do OE 2017.

<sup>368</sup> No mesmo sentido, *vide*, PIRES, José, Ob. Cit., pp. 93 e 94.

<sup>369</sup> Cfr. artigo 135.º-A do CIMI.

<sup>370</sup> Cfr. Verba 28 da TGIS.

<sup>371</sup> Cfr. Verba 28.1 da TGIS.

<sup>372</sup> Cfr. Artigo 135.º-B do CIMI.

Possivelmente, a incidência do AIMI sobre todos os terrenos para construção, independentemente da sua afetação futura, terá sido uma forma de colocar fim à polémica instalada quanto à tributação em IS dos terrenos para construção destinados a habitação.

Assim, no AIMI, o legislador foi mais objetivo ao definir os prédios urbanos classificados como habitacionais e terrenos para construção como aqueles que se visa tributar<sup>373</sup>.

Depois, na Verba 28 da TGIS, apenas estavam abrangidos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação com VPT superior a € 1.000.000,00<sup>374</sup>.

Já em sede de AIMI, o legislador estabeleceu como objeto os prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção independentemente do seu VPT<sup>375</sup>, não obstante tenha criado deduções específicas em função da situação pessoal do seu titular, tal como no caso das pessoas singulares e heranças indivisas<sup>376</sup>.

A Verba 28.2. da TGIS já previa taxas de tributação agravadas para os prédios detidos por residentes em territórios de tributação privilegiada, mas de modo muito mais abrangente, pois recaía sobre todo e qualquer prédio<sup>377</sup>. Neste ponto, o AIMI é mais generoso, excluindo de tributação os prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviço*” e “*outros*”<sup>378</sup>.

---

<sup>373</sup> Cfr. Números 1 e 2, do artigo 135.º-B do CIMI.

<sup>374</sup> Cfr. Verba 28 da TGIS.

<sup>375</sup> Cfr. Número 1, do artigo 135.º-B do CIMI.

<sup>376</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>377</sup> Cfr. Verba 28.2 da TGIS.

<sup>378</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-B do CIMI.

### VI.3.3. Incidência subjetiva

Outra diferença da Verba 28 da TGIS em relação ao AIMI é o facto da Verba 28 da TGIS incidir individualmente, prédio a prédio<sup>379</sup>, enquanto o AIMI incide sobre o património imobiliário agregado de cada sujeito passivo<sup>380</sup>.

Ora, coloca-se, assim, em evidência a Verba 28 da TGIS era um imposto real, por ter sobretudo em conta os prédios em si mesmos, por contraposição ao AIMI, que é um imposto pessoal, por ter em conta a situação pessoal do seu titular.

Enquanto que no AIMI releva a pessoa titular do prédio<sup>381</sup>, na Verba 28 da TGIS relevava o próprio prédio<sup>382</sup>.

É por essa razão que na Verba 28 da TGIS uma pessoa podia ser titular de 10 prédios com VPT de € 900.000,00 e não era tributada, embora a sua riqueza imobiliária fosse de € 9.000.000,00. Esta situação gerava, no nosso entendimento, o mais grave dos problemas da Verba 28: a desigualdade de tratamento entre sujeitos passivos com capacidades contributivas idênticas.

---

<sup>379</sup> *Cfr.* Verba 28 da TGIS.

<sup>380</sup> *Cfr.* Número 1, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>381</sup> Desde logo, pela própria redação do Capítulo do CIMI dedicado ao AIMI se iniciar com o artigo referente à “Incidência subjetiva”, bem como pelo disposto no artigo 135.º-C, quanto às regras de determinação do valor tributável, variáveis em função do sujeito passivo, pelo disposto nos artigos 135.º-D e 135.º-E, relativamente aos sujeitos passivos casados e heranças indivisas, e ainda às taxas aplicáveis, que variam também elas em função do sujeito passivo.

<sup>382</sup> *Cfr.* Verba 28 da TGIS.

#### VI.3.4. *Quantum*

Ao contrário do que sucedia com a Verba 28 da TGIS, que recaía sobre o VPT de cada prédio, a título individual<sup>383</sup>, o AIMI “*incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos sitos em território português de que um sujeito passivo seja titular*”<sup>384</sup>.

De facto, o VPT relevante em sede da antiga Verba 28 da TGIS era o VPT resultante diretamente da CPU, para cada imóvel de que o sujeito passivo fosse titular. Ora, ao invés, o VPT relevante para efeitos do adicional ao IMI é aquele que resulta da soma dos valores patrimoniais tributários de todos os imóveis de que um sujeito passivo seja titular.

Esta nova formulação da incidência objetiva acarreta consequências práticas bastante relevantes.

A título exemplificativo, quanto aos prédios em propriedade total ou vertical com unidades ou divisões suscetíveis de utilização independente, discutia-se se o VPT relevante para efeitos da Verba 28 da TGIS correspondia à soma das unidades suscetíveis de utilização independente, ou ao valor da cada uma das divisões. A jurisprudência dominante considerava que o VPT relevante para efeitos da referida Verba 28 da TGIS era o de cada unidade suscetível de utilização autónoma, contrariando o entendimento perfilhado pela AT, que considerava relevante o VPT total do prédio.

Ora, com o AIMI esta questão perdeu relevância: cada sujeito passivo é tributado pela soma dos VPTs dos prédios de que seja titular.

Relativamente ao VPT relevante, enquanto na antiga Verba 28 da TGIS, revogada pela Lei 42/ 2016, de 28 de dezembro, o imposto apenas era devido em prédios com VPT

---

<sup>383</sup> Cfr. Verba 28 da TGIS.

<sup>384</sup> Cfr. Número 1, do artigo 135.º-B do CIMI.

superior a € 1.000.000,00<sup>385</sup>, no atual AIMI o valor corresponde à soma de todos os prédios abrangidos pelo AIMI<sup>386</sup>, deduzido de € 600.000,00 quando o sujeito passivo seja pessoa singular ou herança indivisa<sup>387</sup>, não sendo contabilizados os valores patrimoniais tributários dos imóveis isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior<sup>388</sup>. Uma vez mais, é colocado em evidência o carácter pessoal do AIMI, por contraposição ao carácter real da Verba 28 da TGIS.

### **VI.3.5. Liquidação e cobrança**

A Verba 28 da TGIS seguia o procedimento de liquidação e cobrança do IMI.

Talvez esta seja mais uma das razões que levaram o legislador a optar por criar o AIMI, denominando-o como um “adicional” ao IMI.

Porém, na prática, como vimos, o AIMI tem um procedimento de liquidação e cobrança próprio, distinto do IMI<sup>389</sup>, o que nos leva a concluir que, neste ponto, a Verba 28 da TGIS era mais próximo a um verdadeiro adicional ao IMI<sup>390</sup>.

---

<sup>385</sup> Cfr. Verba 28 da TGIS.

<sup>386</sup> Cfr. Número 1, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>387</sup> Cfr. Número 2, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>388</sup> Cfr. Número 3, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>389</sup> Cfr. Artigos 135.º-G, 135.º-H e 135.º-L do CIMI.

<sup>390</sup> No mesmo sentido, pronuncia-se JOSÉ PIRES: “o imposto [referindo-se à Verba 28 da TGIS] era determinado e pago nos mesmos termos que o IMI. Aliás, este imposto era, ele sim, um adicional ao IMI, porque aproveitava as normas de sujeição e determinação do valor tributável, bem como de liquidação e pagamento”, In PIRES, José, Ob. Cit., p. 93.

### **VI.3.6. Incidência temporal**

Em termos de incidência temporal, parece evidente que o AIMI veio substituir a Verba 28 da TGIS. De facto, ao mesmo tempo que criou o AIMI, a LEO 2017 revogou a (antiga) Verba 28 da TGIS<sup>391</sup>.

### **VI.3.7. Conclusões**

Face ao exposto, entendemos que o AIMI é o imposto sucessor da Verba 28 da TGIS, correspondendo a uma versão aperfeiçoada daquele antigo imposto.

Em primeiro lugar, o AIMI é sucessor da Verba 28 da TGIS porque a própria lei que o criou revogou a Verba 28 da TGIS, ocorrendo pela última vez o facto tributário da Verba 28 da TGIS no dia 31 de dezembro de 2016 e, no dia seguinte, i.e., no dia 1 de janeiro de 2017, ocorrendo, pela primeira vez, facto tributário do AIMI.

Depois, o AIMI é um verdadeiro imposto sucessor da Verba 28 da TGIS porque a génese de ambos os impostos é a mesma: tributar as grandes fortunas imobiliárias, de modo a reforçar a equidade social.

Além disso, ambos os impostos visam prosseguir o objetivo de tributar as grandes fortunas imobiliárias sem prejudicar, no entanto, a economia portuguesa, daí apenas estarem sujeitos os prédios urbanos habitacionais, excluindo-se os prédios urbanos afetos a comércio, indústria e serviços.

O AIMI, ao incidir sobre todos os terrenos para construção, independentemente da sua afetação (diferentemente da Verba 28 da TGIS, que incidia apenas sobre terrenos para construção destinados a habitação), está a aperfeiçoar este imposto sobre as grandes fortunas imobiliárias, visto que já não se coloca qualquer inconstitucionalidade por se tributar uma capacidade contributiva futura, meramente potencial.

Ambos os impostos são receita do Fundo de Estabilidade da Segurança Social.

---

<sup>391</sup> Cfr. Número 2, do artigo 210.º da LEO 2017.

Por visar reforçar a equidade social, o AIMI aperfeiçoou uma série de aspetos relacionados com a personalização do imposto sobre as grandes fortunas imobiliárias.

Por exemplo, este imposto deixou de incidir prédio a prédio, para passar a incidir sobre a soma do VPT de todos os prédios<sup>392</sup> de cada sujeito passivo, de modo a abarcar mais sujeitos passivos com património imobiliário disperso por várias matrizes.

Por outro lado, deixaram de ser tributados apenas prédios com VPT superior a € 1.000.000,00 de euros, passando a ser tributados todos os prédios, embora com as deduções de € 600.000,00 previstas para as pessoas singulares e heranças indivisas, porque se partiu do pressuposto que não é um luxo que cada pessoa singular tenha um prédio urbano habitacional com VPT igual inferior a € 600.000,00, por razões óbvias, que se prendem com o direito constitucional à habitação, não prevendo para as pessoas coletivas e entidades equiparadas esta possibilidade, pela natureza das coisas.

Também se criou a possibilidade dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto dobrarem a dedução para os € 1.200.000,00, pela potencial maior necessidade dos casados ou unidos de facto terem maior património imobiliário habitacional, desde logo, por se presumir que têm agregados familiares maiores ou por, muitas vezes, os prédios comuns estarem registados apenas em nome de um dos cônjuges, quando servem o agregado do casal.

O AIMI pretendeu dotar este imposto sobre as grandes fortunas imobiliárias de uma maior autonomia, estabelecendo regras de liquidação e cobrança específicas, contrariamente ao seu sucessor que vivia à sombra do IMI.

Porém, entendemos que a Verba 28 da TGIS era mais próxima de um verdadeiro adicional ao IMI, do que o próprio AIMI, pois, na verdade, o AIMI praticamente partilha com o IMI quase exclusivamente o Código em que está sistematicamente inserido e a designação, conforme será abordado no próximo capítulo.

---

<sup>392</sup> Objeto deste imposto, *i.e.*, prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção.

## **VII. ANÁLISE COMPARATIVA DO AIMI COM O IMI**

### **VII.1. A Génese do IMI**

O IMI foi criado pelo Decreto-Lei n.º 287/ 2003, de 12 de novembro, e teve como principal objetivo combater o “*carácter profundamente injusto do regime actual de tributação estática do património imobiliário*”<sup>393</sup>.

O IMI visa tributar os prédios (rústicos e urbanos) sitos em território português, sendo, nesse sentido, um imposto parcial e real sobre o património.

O IMI é imposto parcial, uma vez que incide sobre algum património, designadamente sobre o património imobiliário.

O IMI é um imposto real, porque tem predominantemente em conta a situação dos prédios em si.

E é um imposto sobre o património, pois incide diretamente sobre o património –, mais concretamente sobre o património imobiliário.

### **VII.2. Análise da incidência tributária do IMI**

Neste subcapítulo, analisaremos os principais traços do regime do IMI, com o objetivo de comparar o IMI com o AIMI.

#### **VII.2.1. Incidência objetiva**

Nos termos do número 1, do artigo 1.º do CIMI:

*“O imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam”.*

---

<sup>393</sup> Tal como pode ler-se no Preâmbulo do CIMI, correspondente ao Anexo I do Decreto-Lei n.º 287/ 2003, de 12 de novembro.

Assim, o IMI incide sobre o VPT dos prédios (rústicos e urbanos) situados no território português.

### **VII.2.1.1. Isenções objetivas**

Não obstante o disposto no número 1, do artigo 1.º do CIMI, estão isentos de IMI:

- (i) Prédios classificados como monumentos nacionais e os prédios individualmente classificados como de interesse público ou de interesse municipal, nos termos da legislação aplicável<sup>394</sup>;
- (ii) Prédios exclusivamente afetos à atividade de abastecimento público de água às populações, de saneamento de águas residuais urbanas e de sistemas municipais de gestão de resíduos urbanos<sup>395</sup>;
- (iii) Prédios urbanos localizados em áreas de reabilitação urbana que sejam objeto de ações de reabilitação iniciadas após 1 de Janeiro de 2008 e que se encontrem concluídas até 31 de Dezembro de 2020<sup>396397</sup>;
- (iv) Prédios urbanos objeto de reabilitação urbanística<sup>398</sup>;
- (v) Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação<sup>399</sup>;
- (vi) Prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída utilidade turística<sup>400</sup>.

Tratam-se de isenções objetivas por terem em consideração o próprio prédio, independentemente do seu titular.

---

<sup>394</sup> *Cfr.* Alínea n), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>395</sup> *Cfr.* Alínea p), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>396</sup> *Cfr.* Número 21, do artigo 71.º do EBF.

<sup>397</sup> *Cfr.* Alínea b), do número 22, do artigo 71.º do EBF.

<sup>398</sup> *Cfr.* Número 1, do artigo 45.º do EBF.

<sup>399</sup> *Cfr.* Artigo 46.º do EBF.

<sup>400</sup> *Cfr.* Artigo 47.º do EBF.

## VII.2.2. Incidência subjetiva

Estabelece o artigo 8.º do CIMI:

*“1 - O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar.*

*2 - Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação.*

*3 - No caso de propriedade resolúvel, o imposto é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio.*

*4 - Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n.º 1 ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio.*

*5 - Na situação prevista no artigo 81.º o imposto é devido pela herança indivisa representada pelo cabeça-de-casal”.*

Ora, assim, em regra, o sujeito passivo do IMI é o proprietário do prédio em 31 de dezembro<sup>401</sup>.

No entanto, nos casos de direito de usufruto ou de superfície, o sujeito passivo do IMI é o usufrutuário ou o superficiário, após o início da construção da obra ou do termo da plantação, respetivamente<sup>402</sup>.

No caso de propriedade resolúvel, o IMI é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio<sup>403</sup>.

---

<sup>401</sup> Cfr. Número 1, do artigo 8.º do CIMI.

<sup>402</sup> Cfr. Número 2, do artigo 8.º do CMI.

<sup>403</sup> Cfr. Número 3, do artigo 8.º do CIMI.

E, na hipótese do prédio sujeito a IMI integrar uma herança indivisa, é esta o sujeito passivo do imposto, representada pelo cabeça-de-casal<sup>404</sup>.

Presume-se que o sujeito passivo é quem figura na matriz à data de 31 de dezembro do ano a que respeita o IMI ou, na sua falta, quem tenha a posse o prédio naquela data<sup>405</sup>.

Está em causa uma presunção ilidível, uma vez que o imposto incide sobre quem conste ou deva constar na matriz. Por outras palavras, se a matriz contiver um erro ou lapso na pessoa do seu titular, o imposto recai sobre quem devia, estando em causa uma manifestação do princípio da substância sobre a forma. Assim, por princípio, o IMI recai sobre quem figura da matriz e em sede de reclamação graciosa a AT anula a liquidação e emite nova liquidação em nome de quem devia figurar da matriz, desde que não seja ultrapassado o prazo de caducidade do direito à liquidação, que é de 4 anos a contar do dia 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto<sup>406</sup>.

#### **VII.2.2.1. Isenções subjetivas**

Estão isentas de IMI as seguintes entidades:

- (i) Estado, Regiões Autónomas (e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, entre os quais os institutos públicos), Autarquias Locais (e as suas associações e federações de municípios de direito público)<sup>407</sup>;
- (ii) Agregados familiares cujo rendimento não seja superior a 2,3 vezes o valor do IAS e o VPT agregado dos prédios (rústicos e urbanos) não exceda 10 vezes o IAS<sup>408</sup>;

---

<sup>404</sup> Cfr. Número 5, do artigo 8.º do CIMI.

<sup>405</sup> Cfr. Número 4, do artigo 8.º do CIMI.

<sup>406</sup> Nos termos do artigo 116.º do CIMI, em conjugação com os números 1 e 4, do artigo 45.º da LGT.

<sup>407</sup> Cfr. Número 1, do artigo 11.º do CIMI.

<sup>408</sup> Cfr. Número 1, do artigo 11.º-A do CIMI.

---

Estabelece o artigo 11.º-A do CIMI:

*“1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios rústicos e o prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, desde que o rendimento bruto total do agregado familiar não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS e o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda 10 vezes o valor anual do IAS.*

*2 - Para efeitos do disposto no número anterior, os rendimentos do agregado familiar são os do ano anterior àquele a que respeita a isenção.*

*3 - O rendimento referido no n.º 1 é determinado individualmente sempre que, no ano do pedido da isenção, o sujeito passivo já não integre o agregado familiar a que se refere o número anterior.*

*4 - As isenções a que se refere o n.º 1 são automáticas, nelas não se incluindo os prédios pertencentes a sujeitos passivos não residentes, sendo reconhecidas oficiosamente e com uma periodicidade anual pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a partir da data de aquisição dos prédios ou da data da verificação dos respetivos pressupostos. (Redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).*

*5 - O não cumprimento atempado, pelo sujeito passivo ou pelos membros do seu agregado familiar, das suas obrigações declarativas em sede de IRS e de IMI, determina a não atribuição das isenções previstas no n.º 1.*

*6 - A isenção a que se refere o n.º 1 abrange os arrumos, despensas e garagens, ainda que fisicamente separados, mas integrando o mesmo edifício ou conjunto habitacional, desde que utilizados exclusivamente pelo proprietário ou seu agregado familiar, como complemento da habitação isenta.*

*7 - Em caso de compropriedade, o valor patrimonial tributário global a que alude o n.º 1 é o que, proporcionalmente, corresponder à quota do sujeito passivo e dos restantes membros do seu agregado familiar.*

*8 - Para efeitos do disposto no presente artigo, considera-se prédio ou parte de prédio urbano afeto à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar aquele no qual esteja fixado o respetivo domicílio fiscal.*

*9 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, o sujeito passivo que, a 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto, se encontre a residir em lar de terceira idade pode beneficiar da isenção prevista no presente artigo, efetuando até aquela data prova, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, de que o prédio ou parte de prédio urbano em causa antes constituía a sua habitação própria e permanente”.*

- (iii) Estados estrangeiros, quanto aos prédios destinados às respetivas representações diplomáticas ou consulares, quando haja reciprocidade<sup>409</sup>;
- (iv) Instituições de segurança social e de previdência, quanto aos prédios ou partes de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>410</sup>;
- (v) Associações ou organizações de qualquer religião ou culto às quais seja reconhecida personalidade jurídica, quanto aos templos ou edifícios exclusivamente destinados ao culto ou à realização de fins não económicos com este diretamente relacionados<sup>411</sup>;
- (vi) Associações sindicais e as associações de agricultores, de comerciantes, de industriais e de profissionais independentes, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>412</sup>;
- (vii) Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>413</sup>;
- (viii) Instituições particulares de solidariedade social e pessoas coletivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias<sup>414</sup>;
- (ix) Entidades licenciadas ou que venham a ser licenciadas para operar no âmbito institucional da Zona Franca da Madeira e da Zona Franca da

---

<sup>409</sup> *Cfr.* Alínea a), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>410</sup> *Cfr.* Alínea b), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>411</sup> *Cfr.* Alínea c), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>412</sup> *Cfr.* Alínea d), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>413</sup> *Cfr.* Alínea e), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>414</sup> *Cfr.* Alínea f), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

ilha de Santa Maria, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>415</sup>;

- (x) Estabelecimentos de ensino particular integrados no sistema educativo, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>416</sup>;
- (xi) Associações desportivas e as associações juvenis legalmente constituídas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente à realização dos seus fins<sup>417</sup>;
- (xii) Prédios ou parte de prédios cedidos gratuitamente pelos respetivos proprietários, usufrutuários ou superficiários a entidades públicas isentas de imposto municipal sobre imóveis enumeradas no artigo 11.º do respetivo Código, ou a entidades referidas nas alíneas anteriores, para o prosseguimento direto dos respetivos fins<sup>418</sup>;
- (xiii) Sociedades de capitais exclusivamente públicos, quanto aos prédios cedidos a qualquer título ao Estado ou a outras entidades públicas, no exercício de uma atividade de interesse público<sup>419</sup>;
- (xiv) Coletividades de cultura e recreio, as organizações não governamentais e outro tipo de associações não lucrativas, a quem tenha sido reconhecida utilidade pública, relativamente aos prédios utilizados como sedes destas entidades, e mediante deliberação da assembleia municipal da autarquia onde os mesmos se situem<sup>420</sup>;

---

<sup>415</sup> *Cfr.* Alínea g), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>416</sup> *Cfr.* Alínea h), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>417</sup> *Cfr.* Alínea i), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>418</sup> *Cfr.* Alínea j), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>419</sup> *Cfr.* Alínea l), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>420</sup> *Cfr.* Alínea m), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

- (xv) Entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados diretamente ou indiretamente à realização dos seus fins<sup>421</sup>;

### VII.2.3. *Quantum*

O IMI é calculado para cada prédio essencialmente em função do tipo e espécie de prédio, sendo que, quando um prédio seja constituído por uma parte rústica e urbana, aplicam-se as taxas previstas para os prédios rústicos e urbanos ao VPT correspondente<sup>422</sup>.

#### Prédios rústicos

$$\text{IMI} = \text{VPT} \times 0,8\%^{423}$$

#### Prédios urbanos

$$\text{IMI} = \text{VPT} \times \text{taxa entre } 0,3\% \text{ e } 0,45\%^{424425426}$$

---

<sup>421</sup> Cfr. Alínea o), do número 1, do artigo 44.º do EBF.

<sup>422</sup> Cfr. Número 2, do artigo 112.º do CIMI.

<sup>423</sup> Cfr. Alínea a), do número 1, do artigo 112.º do CIMI.

<sup>424</sup> Cfr. Alínea b), do número 1, do artigo 112.º do CIMI.

<sup>425</sup> As Assembleias Municipais fixam a taxa de IMI de cada freguesia, dentro dos limites estabelecidos na alínea c), do número 1, do artigo 112.º do CIMI, nos termos do disposto no número 5, do artigo 112.º do CIMI.

<sup>426</sup> As Assembleias Municipais podem, ainda, deliberar taxas de IMI minoradas ou majoradas, em função de objetivos políticos, tal como pode decorrer do disposto nos números 6, 7, 8, 9, 12 e 18 do artigo 112.º do CIMI:

*“6 - Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem definir áreas territoriais, correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias, que sejam objecto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30% a taxa que vigorar para o ano a que respeita o imposto.*

*7 - Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem definir áreas territoriais correspondentes a freguesias ou zonas delimitadas de freguesias e fixar uma*

Prédios urbanos devolutos há mais de um ano ou em ruínas

$$\text{IMI} = \text{VPT} \times \text{taxa entre } 0,3\% \text{ e } 0,45\%^{427} \times 3^{428}$$

Prédios propriedade de entidades<sup>429</sup> sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável

$$\text{IMI} = \text{VPT} \times 7,5\%^{430}$$

---

*redução até 20% da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios urbanos arrendados, que pode ser cumulativa com a definida no número anterior.*

*8 - Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem majorar até 30% a taxa aplicável a prédios urbanos degradados, considerando-se como tais os que, face ao seu estado de conservação, não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens.*

*9 - Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem majorar até ao dobro a taxa aplicável aos prédios rústicos com áreas florestais que se encontrem em situação de abandono, não podendo da aplicação desta majoração resultar uma colecta de imposto inferior a (euro) 20 por cada prédio abrangido. (Redação da Lei 21/2006, de 23 de junho).*

(...)

*12 - Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem fixar uma redução até 50 % da taxa que vigorar no ano a que respeita o imposto a aplicar aos prédios classificados como de interesse público, de valor municipal ou património cultural, nos termos da respetiva legislação em vigor, desde que estes prédios não se encontrem abrangidos pela alínea n) do n.º 1 do artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.*

(...)

*18 - Os municípios abrangidos por programa de apoio à economia local, ao abrigo da Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto, ou programa de ajustamento municipal, ao abrigo da Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto, alterada pela Lei n.º 69/2015, de 16 de julho, podem determinar que a taxa máxima do imposto municipal prevista na alínea c) do n.º 1, seja de 0,5 %, com fundamento na sua indispensabilidade para cumprir os objetivos definidos nos respetivos planos ou programas”.*

<sup>427</sup> Cfr. Alínea b), do número 1, do artigo 112.º do CIMI.

<sup>428</sup> Cfr. Número 3, do artigo 112.º do CIMI.

<sup>429</sup> Não se aplica a pessoas singulares, nos termos do disposto no número 17, do artigo 112.º do CIMI.

## **VII.2.4. Liquidação e cobrança**

### **VII.2.4.1. Periodicidade do IMI**

O IMI é um imposto anual<sup>431</sup>.

### **VII.2.4.2. Liquidação do IMI**

Estabelece o artigo 113.º, que tem como epígrafe “*Competência e prazo da liquidação*”:

*“1 - O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita.*

*2 - A liquidação referida no número anterior é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte.*

*3 - Logo que a avaliação de prédio omissa, melhorado, modificado ou ampliado se torne definitiva, liquida-se o imposto a que houver lugar, com observância do disposto no n.º 1 do artigo 116.º*

*4 - As restantes liquidações, nomeadamente as adicionais e as resultantes de revisões oficiosas, são efectuadas a todo o tempo, sem prejuízo do disposto no artigo 116.º*

*5 - Sempre que os pressupostos da isenção deixem de verificar-se e os sujeitos passivos não dêem cumprimento ao disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 13.º, a administração fiscal procede à liquidação extraordinária do imposto desde o ano, inclusive, ao da caducidade da isenção.*

*6 - Não há lugar a qualquer liquidação sempre que o montante do imposto a cobrar seja inferior a (euro) 10”.*

---

<sup>430</sup> Cfr. Número 4, do artigo 112.º do CIMI.

<sup>431</sup> Cfr. Número 1, do artigo 113.º do CIMI.

Face ao exposto, a liquidação de IMI é efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte àquele que respeitam<sup>432</sup>, exceto no caso dos prédios omissos, melhorados ou modificados, cuja liquidação é emitida para os anos anteriores, assim que a avaliação seja concluída<sup>433</sup>, sempre com respeito pelo prazo de caducidade, de 4 anos a contar do dia 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto<sup>434</sup>.

Por fim, não há lugar a liquidação sempre o valor de imposto a cobrar seja inferior a € 10,00<sup>435</sup>.

#### **VII.2.4.3. Prazos de pagamento do IMI**

Rege o artigo 120.º, que tem como epígrafe “Prazo de pagamento”:

*“1 - O imposto deve ser pago:*

*a) Em uma prestação, no mês de abril, quando o seu montante seja igual ou inferior a (euro) 250;*

*b) Em duas prestações, nos meses de abril e novembro, quando o seu montante seja superior a (euro) 250 e igual ou inferior a (euro) 500;*

*c) Em três prestações, nos meses de abril, julho e novembro, quando o seu montante seja superior a (euro) 500.*

*2 - Sempre que a liquidação deva ter lugar fora do prazo referido no n.º 2 do artigo 113.º o sujeito passivo é notificado para proceder ao pagamento, o qual deve ter lugar até ao fim do mês seguinte ao da notificação.*

---

<sup>432</sup> Cfr. Número 2, do artigo 113.º do CIMI.

<sup>433</sup> Cfr. Número 3, do artigo 113.º do CIMI.

<sup>434</sup> Nos termos do artigo 116.º do CIMI, em conjugação com os números 1 e 4, do artigo 45.º da LGT.

<sup>435</sup> Cfr. Número 5, do artigo 113.º do CIMI.

3 - Sempre que no mesmo ano, por motivos imputáveis aos serviços, seja liquidado imposto respeitante a dois ou mais anos e o montante total a cobrar seja superior a (euro) 250, o imposto relativo a cada um dos anos em atraso é pago com intervalos de seis meses contados a partir do mês seguinte inclusive ao da notificação referida no número anterior, sendo pago em primeiro lugar o imposto mais antigo.

4 - No caso previsto nos n.os 1 e 3, o não pagamento de uma prestação ou de uma anuidade, no prazo estabelecido, implica o imediato vencimento das restantes.

5 - Se o atraso na liquidação for imputável ao sujeito passivo é este notificado para proceder ao pagamento do imposto respeitante a todos os anos em atraso”.

Nos termos do número 1, do artigo 120.º do CIMI, o IMI é pago, quando o seu montante seja:

- (i) Inferior a € 250,00, em uma só prestação, no mês de abril<sup>436</sup>;
- (ii) Superior a € 250,00, mas inferior a € 500,00, em duas prestações, nos meses de abril e novembro<sup>437</sup>;
- (iii) Quando superior a € 500,00, em três prestações, nos meses de abril, julho e novembro<sup>438</sup>.

No entanto, sempre que a liquidação seja emitida fora do prazo (i.e., após o mês de março do ano anterior àquele a que respeita o IMI<sup>439</sup>), o pagamento deverá ser efetuado até ao final do mês seguinte<sup>440</sup>.

---

<sup>436</sup> Nos termos da alínea a), do número 1, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>437</sup> Nos termos da alínea b), do número 1, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>438</sup> Nos termos da alínea c), do número 1, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>439</sup> Cfr. Número 2, do artigo 113.º do CIMI.

<sup>440</sup> Nos termos do Número 2, do artigo 120.º do CIMI.

E se, por motivos imputáveis aos serviços, for liquidado IMI referente a dois ou mais anos e o montante a cobrar seja inferior a € 250,00 o imposto referente aos anos em atraso é pago, por antiguidade, de 6 meses em 6 meses<sup>441</sup>.

Em consonância com o estabelecido no artigo 781.º do CC<sup>442</sup>, o não pagamento de uma prestação implica o vencimento das restantes<sup>443</sup>.

Por fim, sempre que o atraso na liquidação do IMI for imputável ao sujeito passivo, é notificado para proceder ao pagamento do imposto respeitante a todos os anos em atraso<sup>444</sup>.

#### **VII.2.4.4. Prazos de emissão dos documentos de cobrança do IMI**

Estabelece o artigo 119.º do CIMI, que tem como epígrafe “*Documentos de cobrança*”:

*“1 - Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.*

*2 - No mesmo período é disponibilizada às câmaras municipais e aos serviços de finanças da área da situação dos prédios a informação contendo os elementos referidos no número anterior, que pode ser aí consultada pelos interessados.*

---

<sup>441</sup> Cfr. Número 3, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>442</sup> O artigo 781.º do CC tem como epígrafe “Dívida liquidável em prestações” e estabelece o seguinte:

*“Se a obrigação puder ser liquidada em duas ou mais prestações, a falta de realização de uma delas importa o vencimento de todas”.*

<sup>443</sup> Cfr. Número 4, do artigo 120.º do CIMI.

<sup>444</sup> Cfr. Número 5, do artigo 120.º do CIMI.

3 - *Caso o sujeito passivo não receba o documento mencionado no n.º 1, deve solicitar em qualquer serviço de finanças uma 2.ª via*”.

Ora, os documentos de cobrança são emitidos até ao fim do mês anterior ao do pagamento, os quais discriminam os prédios, as suas partes suscetíveis e utilização independente, VPT, coleta imputada e a referência ao Município em que se localizavam os prédios<sup>445</sup>.

A lei estabelece que, sempre que o sujeito passivo não receba o documento de cobrança de IMI, tem o ónus de solicitar uma 2.ª via do mesmo<sup>446</sup>.

### **VII.2.5. Incidência temporal**

O IMI, que substituiu a Contribuição Autárquica, é devido desde 2003<sup>447</sup>.

## **VII.3. O AIMI como imposto autónomo do IMI**

### **VII.3.1. Génese**

Enquanto o IMI tributa o património imobiliário estático sito em território português, angariando receita para as autarquias locais, o AIMI tributa os titulares de prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção sitos em território português que manifestam uma capacidade contributiva adicional, constituindo o AIMI receita do Fundo de Estabilidade Social.

---

<sup>445</sup> Nos termos do número 1, do artigo 119.º do CIMI.

<sup>446</sup> *Cfr.* Número 3, do artigo 119.º do CIMI.

<sup>447</sup> *Cfr.* Artigo 32.º do Decreto-Lei n.º 287/ 2003, de 12 de novembro.

### **VII.3.2. Incidência objetiva**

Enquanto o AIMI tem por referência a soma dos VPTs dos prédios detidos por cada sujeito passivo<sup>448</sup>, o IMI incide sobre o VPT de cada prédio<sup>449</sup>.

### **VII.3.3. Incidência subjetiva**

O CIMI prevê isenções subjetivas apenas aplicáveis a IMI e isenções subjetivas aplicáveis a AIMI, que não se confundem.

De facto, no AIMI as empresas municipais estão isentas<sup>450</sup>, o que não sucede no IMI.

Por outro lado, o IMI tem isenções subjetivas que não são aplicáveis em AIMI.

### **VII.3.4. *Quantum***

No IMI, o *quantum* varia em função do prédio, ao passo que no AIMI o *quantum* varia essencialmente em função do seu titular.

### **VII.3.5. Liquidação e cobrança**

Também a liquidação e cobrança difere no AIMI em relação ao IMI. No AIMI, a liquidação é efetuada em junho<sup>451</sup>, enquanto no IMI é em fevereiro e março<sup>452</sup>.

O prazo de pagamento também é diverso. No IMI, o pagamento do imposto ocorre, na maioria das situações, em três prestações, em abril, julho e novembro<sup>453</sup>, enquanto no AIMI é em setembro<sup>454</sup>.

---

<sup>448</sup> Cfr. Número 1, do artigo 135.º-C do CIMI.

<sup>449</sup> Cfr. Número 1, do artigo 1.º do CIMI.

<sup>450</sup> Cfr. Número 4, do artigo 135.º-A do CIMI.

<sup>451</sup> Cfr. Número 4, do artigo 135.º-G do CIMI.

<sup>452</sup> Cfr. Número 2, do artigo 113.º do CIMI.

<sup>453</sup> Cfr. Número 1, do artigo 120.º do CIMI.

O AIMI tem também limites de liquidação próprios, nos termos do artigo 135.º-L do CIMI. Pese embora o mencionado artigo estabeleça que não há lugar a cobrança ou reembolso de imposto inferior a cobrar ou a restituir inferior a € 10,00, na senda do estabelecido no número 6, do artigo 113.º do CIMI e no número 3, do artigo 115.º do CIMI, para o IMI, a verdade é que o legislador autonomizou no artigo 135.º-L esta regra própria para o AIMI.

O AIMI também tem garantias próprias, previstas no artigo 135.º-M.

### **VII.3.6. Incidência temporal**

O IMI é cobrado desde 2003, ao passo que o AIMI é cobrado desde 2017, não visando o AIMI substituir o IMI, posicionando-se, antes, como um imposto paralelo ao IMI.

Enquanto no IMI o facto tributário ocorre no dia 31 de dezembro<sup>455</sup>, enquanto no AIMI o facto tributário ocorre a 1 de janeiro<sup>456</sup>.

### **VII.3.7. Conclusões**

A primeira grande diferença entre o IMI e o AIMI é que o IMI é um imposto real, i.e., incide sobre prédios, ao contrário o AIMI que é, como vimos, um imposto pessoal, tributando o património imobiliário tendo a conta a situação pessoal do seu titular<sup>457</sup>.

---

<sup>454</sup> Cfr. Artigo 135.º-H do CIMI.

<sup>455</sup> Cfr. Número 1, do artigo 8.º do CIMI.

<sup>456</sup> Cfr. Número 3, do artigo 135.º-A do CIMI.

<sup>457</sup> Elucidando esta distinção, JOSÉ PIRES destaca que “*Para as pessoas coletivas não existe qualquer dedução base e o imposto aplica-se ao valor tributável global, dos prédios sujeitos ao AIMI que, como anteriormente referimos, são, genericamente, os prédios afetos a habitação e os terrenos para construção. Esta diferenciação entre o regime tributário das pessoas singulares e coletivas é uma das mais importantes diferenças ente o AIMI e o IMI, dado que neste último, tanto a incidência, como a base tributável e o regime de taxas são iguais para as pessoas singulares e coletivas*”, *In Ob. Cit.*, p. 60.

Pese embora existam situações específicas e excepcionais em que o IMI tem em conta a situação pessoal dos titulares dos prédios, a verdade é que o IMI não perde a sua natureza real. Por exemplo, com a isenção prevista no artigo 11.º-A do CIMI, que isenta de IMI os prédios cujo rendimento bruto total do agregado familiar do seu titular não seja superior a 2,3 vezes o IAS e o VPT global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda 10 vezes o valor anual do IAS. Outro exemplo de situações especiais em que o IMI tem em conta a situação pessoal do titular dos prédios é a que alude o artigo 112.º-A do CIMI, que prevê deduções à coleta do IMI em função do número de dependentes a cargo do agregado familiar do sujeito passivo. É, como vimos, as isenções são benefícios fiscais que impedem a tributação-regra reunidas as condições estabelecidas na isenção, não alterando a tributação-regra e, portanto, a estrutura do imposto, apenas impedindo que a mesma produza, total ou parcialmente, os seus efeitos. Assim, a estrutura real do IMI não é posta em causa em virtude da existência destes benefícios fiscais.

Além disso, a receita do AIMI é consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social<sup>458</sup>, enquanto a receita do IMI é dos Municípios<sup>459</sup>.

Nesse sentido, o IMI e o AIMI têm objetos distintos, sendo o IMI um imposto real sobre o património imobiliário e o AIMI um imposto pessoal sobre o património imobiliário.

Ora, face ao exposto, embora o AIMI se autointitule de “*Adicional ao IMP*” e se insira sistematicamente no CIMI, não partilha com IMI as regras de incidência e de liquidação e cobrança, assumindo uma autonomia própria. De facto, os artigos 135.º-A a 135.º-M contêm regras próprias de incidência, liquidação, cobrança, pagamento e de dedução em impostos sobre o rendimento, o que indicia que o AIMI é um imposto autónomo do IMI.

Em rigor, o AIMI não assume a natureza de verdadeiro adicional ao IMI. É que um adicional a um imposto pressupõe a existência de um imposto principal – que, no caso, seria o IMI – e um imposto acessório – que seria o AIMI –, sendo este último

---

<sup>458</sup> Cfr. Ponto 2.3 *Orientações de Política Fiscal*, p. 57 do Relatório do OE 2017.

<sup>459</sup> Cfr. Preâmbulo do CIMI.

dependente do imposto principal, i. e., a inexistência do imposto principal determinaria a inexistência de imposto acessório<sup>460</sup>.

Ainda a este propósito, importa distinguir os “aditamentos” dos “adicionamentos”. Enquanto que os primeiros se aplicam sobre a coleta do imposto principal, “sendo o seu montante determinado pela aplicação de uma nova taxa sobre a coleta desses impostos”<sup>461</sup>, nos adicionamentos o imposto adicionado recai sobre a matéria coletável do imposto referência<sup>462463</sup>.

Assim, entendemos que o AIMI é um imposto autónomo do IMI<sup>464465</sup>.

---

<sup>460</sup>A respeito desta relação de dependência, CASALTA NABAIS conclui que “[o]s impostos acessórios seguem as vicissitudes dos impostos principais de que dependem”, In “Direito Fiscal”, 2.ª Edição Refundida e Aumentada, Reimpressão, Almedina, Coimbra, p. 60.

<sup>461</sup> In TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Volume I, 3.ª Edição Atualizada e Revista, Almedina, Coimbra, p. 63.

<sup>462</sup> Para compreender esta distinção, importa ter presente os conceitos de coleta e de matéria coletável. Ora, a coleta é o imposto a pagar, ao passo que a matéria coletável é o facto tributário sujeito a imposto.

<sup>463</sup> JOSÉ PIRES afirma que “[n]ormalmente um adicional consiste numa taxa que se aplica à coleta do imposto principal, que neste caso seria o IMI. No entanto, o AIMI tem um âmbito de incidência que vai aos próprios factos sujeitos ao imposto principal e concorre com ele”, In Ob. Cit., p. 47.

<sup>464</sup> JOSÉ MARIA FERNANDES entende que “[o] carácter adicional deste tributo sobre o IMI é atípico”, In Ob. Cit., pp. 43

<sup>465</sup> “No que concerne à epígrafe do atual Capítulo XV do CIMI – «Adicional ao imposto municipal sobre imóveis», não se nos afigura ter sido escolhida a mais feliz. De facto, tradicionalmente a nossa ótica um «adicional» a qualquer imposto materializa-se na realidade que se acrescenta – se adiciona, se preferirmos – a outro imposto para, em conjunto com ele, ser cobrado”, In, ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, *Tributação do Património – IMI, IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 391

## VIII. CONCLUSÕES

1. O AIMI visa tributar os proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, sítos em território português:
  - (i) Detidos por quaisquer estruturas jurídicas, ainda que sem personalidade jurídica, independentemente do VPT global dos mencionados prédios;
  - (ii) Detidos por pessoas singulares ou por heranças indivisas, quando o VPT global dos mencionados prédios for superior a € 600.000,00;
2. O AIMI não incide sobre prédios rústicos, nem sobre prédios urbanos afetos a comércio, serviços e indústria ou com a afetação “*outros*”;
3. O AIMI, ao não incidir sobre os prédios rústicos, manifesta a crescente desvalorização do património imobiliário rústico;
4. O AIMI, ao não tributar os prédios urbanos afetos a comércio, serviços e indústria ou com a afetação “*outros*”, tem em vista exigir dos contribuintes que manifestam maior riqueza um esforço adicional, sem prejudicar a economia.
5. Estão isentos de AIMI os prédios urbanos:
  - (i) com fins de habitação social;
  - (ii) isentos ou não sujeitos a IMI no ano anterior.
6. Os prédios omissos na matriz apenas são sujeitos a AIMI após a sua inscrição.
7. São sujeitos passivos de AIMI as pessoas singulares e coletivas, bem como as entidades equiparadas que, independentemente de terem ou não personalidade jurídica, sejam titulares de prédios urbanos e/ ou de terrenos para construção sítos em território português;
8. São exemplo de pessoas coletivas sujeitas passivas de AIMI as sociedades comerciais, as associações, as fundações e as IPSSs;
9. As heranças indivisas, as sociedades civis sem personalidade jurídica, as sociedades irregulares, os condomínios, os FII e o *trust* são exemplos de

entidades sem personalidade jurídica que possuem personalidade tributária para efeitos de AIMI;

10. As Empresas Municipais estão isentas de AIMI;
11. As isenções são benefícios fiscais que impedem a tributação-regra reunidas as condições estabelecidas na isenção, não alterando a tributação-regra e, portanto, a estrutura do imposto, apenas impedindo que a mesma produza, total ou parcialmente, os seus efeitos;
12. Para efeitos de AIMI, o conceito de “*união de facto*” e respetivos requisitos segue o regime previsto para o IRS;
13. O cálculo do AIMI varia em função do titular dos prédios:
  - (i) Quanto às pessoas singulares, à soma dos VPTs dos prédios da titularidade da pessoa singular é deduzido o valor de € 600.000,00, sendo sobre o resultado dessa operação que incide a taxa de AIMI, cifrada em 0,7% aos prédios com VPT até € 1.000.000,00. A partir deste patamar, é aplicada a taxa marginal de 1%;

A) No caso dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto, poderá ser aplicável um dos seguintes regimes:

  - a) Regime supletivo: cada membro do casal é tributado pela soma do VPT dos prédios sujeitos a AIMI de que seja titular, tal como figura nas matrizes prediais, aplicando-se as regras gerais das pessoas singulares;
  - b) Regime de tributação conjunta: à soma dos VPTs dos prédios da titularidade do casal é deduzido o valor de € 1.200.000,00, sendo sobre o resultado dessa operação que incide a taxa de AIMI, cifrada em 0,7% aos prédios com VPT até € 2.000.000,00. A partir deste patamar, é aplicada a taxa marginal de 1%;
  - c) Regime de tributação separada: cada um dos cônjuges é tributado tendo em conta o regime de bens do casamento, somando-se o VPT dos prédios próprios,

com a meação dos prédios comuns, deduzido o valor de € 600.000,00, sendo sobre o resultado dessa operação que incide a taxa de AIMI, cifrada em 0,7% aos prédios com VPT até € 1.000.000,00. A partir deste patamar, é aplicada a taxa marginal de 1%;

(ii) No caso das pessoas coletivas e entidades equiparadas residentes em Estados de elevada tributação (exceto heranças indivisas), bem como quanto aos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção que ainda não tenham associado o NIF do respetivo titular:

- a) Em regra, é aplicável a taxa de 0,4% sobre o VPT global sem qualquer dedução.
- b) Existindo prédios afetos ao uso pessoal dos sócios, membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos seus cônjuges, ascendentes ou descendentes da pessoa coletiva ou entidade equiparada, a essa parcela de VPT são aplicáveis as taxas previstas para as pessoas singulares, sem qualquer dedução.

(iii) Quanto às pessoas coletivas e entidades equiparadas residentes em Estados de baixa tributação, a taxa aplicável à soma dos VPTs (sem qualquer dedução) é de 7,5%;

(iv) As heranças indivisas seguem um de dois regimes:

- a) Regime supletivo: a herança indivisa é considerada sujeito passivo de AIMI, sendo tributada pela soma do VPT dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, aplicando-se a taxa de 0,7% após a dedução de € 600.000,00 (não é aplicável a taxa marginal de 1% para VPTs superiores a € 1.000.000,00);

b) Regime de imputação: é desconsiderada a personalidade tributária da herança indivisa, sendo imputado a cada herdeiro o VPT correspondente à sua quota, o qual é adicionado ao VPT dos prédios sujeitos a AIMI de cada herdeiro;

14. A dedução do montante de € 600.000,00 previsto para as pessoas singulares visa assegurar o direito constitucional à habitação;
15. Sendo exercida a opção pela tributação conjunta, os cônjuges ou unidos de facto ficam solidariamente responsáveis pelo pagamento do AIMI;
16. O regime de tributação separada em AIMI está vocacionado para os sujeitos passivos casados no regime da comunhão geral de adquiridos;
17. A renúncia ao regime da tributação conjunta em AIMI opera mediante a mera manifestação de vontade de um dos cônjuges ou unidos de facto;
18. A existência de regimes de tributação especiais para sujeitos passivos casados ou unidos de facto poderá gerar situações de desigualdade, comparativamente a sujeitos passivos não casados ou unidos de facto, ficando o AIMI permeável ao planeamento fiscal agressivo;
19. No caso dos prédios urbanos habitacionais ou terrenos para construção que estejam em regime de comunhão de direitos, deverá o respetivo VPT ser dividido pelos comunheiros, na proporção das suas quotas, que se presumem iguais;
20. São sujeitos passivos de AIMI quer residentes, quer não residentes;
21. No caso das pessoas coletivas e entidades equiparadas sedeadas em regimes fiscais claramente mais favoráveis, o legislador previu uma taxa de AIMI agravada, sendo esta uma taxa:
  - (i) Sancionatória: de modo a combater a fraude e a evasão fiscais;
  - (ii) Confiscatória: pois acumula com a taxa de AIMI uma taxa de IMI de igual valor (7,5%), o que, no conjunto, totaliza 15% do VPT dos prédios por ano.

22. De modo a garantir que a atividade económica não é prejudicada, o AIMI pago é dedutível à coleta do:
- (i) IRS:
    - a) No caso de englobamento dos rendimentos prediais, até à concorrência da coleta proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F;
    - b) No caso de não exercer a opção do englobamento dos rendimentos prediais, da coleta obtida por aplicação da taxa liberatória de 28% a que se refere a alínea e), do número 1, do artigo 72.º do CIRS;
    - c) No caso de rendimentos de arrendamento ou hospedagem enquadrados na categoria B, até à concorrência da coleta proporcional aos rendimentos líquidos da categoria B;
  - (ii) IRC: a dedução do AIMI poderá operar por uma de duas vias:
    - a) Dedução à coleta do IRC: a dedução do AIMI é limitada à fração correspondente aos rendimentos gerados pelos prédios a ele sujeitos, no âmbito da atividade de arrendamento ou hospedagem. Trata-se de um benefício fiscal, pelo que as pessoas coletivas com dívidas à AT ou à Segurança Social ficam impossibilitadas de efetuar esta dedução;
    - b) Dedução ao lucro tributável: o AIMI é deduzido como gasto, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC;
23. As deduções à coleta apenas são aplicáveis aos residentes;
24. O AIMI é calculado com base nos VPTs constante das matrizes prediais em 1 de janeiro do ano a que o imposto respeita;
25. A liquidação do AIMI é efetuada no mês de junho do ano seguinte àquele a que respeita;

26. O pagamento do AIMI é efetuado em setembro, por referência ao ano a que respeita, numa única prestação;
27. No caso de a liquidação ser efetuada fora do mês de junho, o sujeito passivo efetua o pagamento até ao final do mês seguinte a contar da data de notificação, devendo esta ser remetida por correio registado com aviso de receção;
28. O pagamento do AIMI é sempre efetuado numa única prestação;
29. O facto de um sujeito passivo revelar uma maior capacidade contributiva, por possuir um vasto património imobiliário, não significa que tenha liquidez para efetuar o pagamento do imposto;
30. O AIMI devia prever a possibilidade de pagamento em prestações, à semelhança do IMI;
31. Não há lugar a cobrança ou reembolso de AIMI quando a importância a cobrar ou a restituir seja inferior a € 10,00;
32. O AIMI tem normas de incidência próprias;
33. O AIMI tem regras de liquidação e cobrança de imposto próprias, as quais, ainda que contemplem soluções já previstas para o IMI, são dotadas de uma autonomia própria;
34. O AIMI é um imposto anual, cujo facto tributário se produz no dia 1 de janeiro;
35. O AIMI é um verdadeiro *imposto*, pois corresponde a uma prestação pecuniária exigida aos contribuintes pelo mero facto de serem proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, sem qualquer contrapartida;
36. O AIMI é um imposto duplamente parcelar: (i) incide apenas sobre o património imobiliário; (ii) de entre o património imobiliário, tributa apenas prédios urbanos e terrenos para construção;
37. O AIMI poderá ser criticado pela preferência por um tipo específico de riqueza – oriunda da titularidade de prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção – face à demais.
38. O AIMI é um imposto triplamente pessoal: (i) incide a soma do VPT dos prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção de que um

sujeito passivo seja titular; *(ii)* a incidência tributária varia em função da situação pessoal do seu titular; *(iii)* num terceiro nível, é pessoal porque, no caso das pessoas singulares, é progressivo, desde logo, ao estabelecer a dedução de € 600.000,00 gera uma não tributação de sujeitos passivos que tenham património imobiliário com VPT inferior a esse montante, mas também por prever taxas progressivas, de 0,7% até € 1.000.000,00 e de 1% para VPTs superiores a esse montante;

39. As doutrinas de matriz democrata-cristã, social-democrata e esquerdista entendem que a tributação pessoal é mais justa por onerar mais aos contribuintes que revelam uma maior capacidade contributiva, de modo a reduzir as desigualdades sociais e a garantir uma maior justiça social;
40. O AIMI é um imposto sobre o património pois incide diretamente sobre o património –, mais concretamente sobre o património imobiliário –, de que um contribuinte seja titular;
41. Os impostos sobre o património têm a vantagem de manter a riqueza produtiva;
42. Os impostos sobre o património têm a desvantagem de onerar contribuintes que poderão não dispor de liquidez imediata;
43. O AIMI é o primeiro imposto pessoal sobre o património do sistema fiscal português;
44. Historicamente, tem havido uma preferência pelo imposto sobre o rendimento;
45. A jugada, apontada como o primeiro imposto sobre o património em território português, era um imposto sobre o rendimento;
46. A Contribuição Autárquica é o primeiro imposto sobre o património estático em Portugal;
47. O cadastro predial, implementado por Costa Cabral, remonta a 1843;
48. O sistema de cadastro predial funciona através das matrizes prediais, visando permitir à AT ter um controlo efetivo sobre o património predial sito em território português, de modo a dar cumprimento ao princípio constitucional da legalidade tributária;
49. Qualquer imposto tem um fundamento de natureza:

- (i) Financeira: ligado à função primária dos impostos, de arrecadação de receitas, do Estado Liberal;
- (ii) Axiológica: relacionado com a função secundária dos impostos, de redistribuição dos rendimentos e da riqueza, do Estado previdência;
- (iii) Constitucional: dando corpo às funções dos impostos, tal como consagradas na Constituição;

50. Os fundamentos do AIMI são de três tipos:

- (i) Financeiros: o AIMI foi criado para satisfazer as necessidades de financiamento da Segurança Social;
- (ii) Axiológicos: o AIMI vem cumprir a sua função de exigir maior esforço aos contribuintes que revelam maior capacidade contributiva;
- (iii) Constitucionais: o AIMI cumpre o desígnio constitucional de contribuir para:

- a) A igualdade, ao incentivar os proprietários a manterem os seus prédios urbanos habitacionais no mercado (de modo a retirar o rendimento necessário para efetuar o pagamento do AIMI), o que contribui para que, segundo a lei da oferta e da procura, os preços das habitações diminuam, contribuindo, assim, para um maior acesso à habitação e, por conseguinte, a uma maior igualdade social.
- b) Que o esforço fiscal seja melhor repartido, exigindo mais a contribuintes que revelam maior capacidade contributiva, cumprindo-se com a função económica dos impostos, de arrecadação de receita fiscal.

51. A principal vantagem dos impostos pessoais sobre o património é o efeito redistributivo da riqueza, tal como realça o Relatório Shoup;

52. O AIMI tem o potencial de tornar produtivas casas inabitadas, as quais voltarão a ser recuperadas, vendidas, ou arrendadas, contribuindo

- positivamente para a crise no mercado imobiliário, sobretudo nas grandes cidades de Lisboa e Porto, onde os preços das casas mais têm aumentado;
53. A principal desvantagem dos impostos sobre o património é o desincentivo à poupança, como destaca o Relatório Carter;
  54. O Relatório Carter destaca que o proprietário de um prédio urbano habitacional que o utiliza como sua habitação própria tem uma capacidade contributiva adicional do que aquele que auferia exclusivamente rendimentos do seu trabalho e ainda arrenda casa para sua habitação própria.
  55. O AIMI incentiva a venda de prédios urbanos habitacionais que se encontram desocupados e/ ou devolutos.
  56. O Projeto de Relatório da Reforma da Tributação do Património, elaborado pela Comissão de Reforma da Tributação do Património, presidida por Medina Carreira, criada pelo Despacho do Ministro das Finanças n.º 337/ 97.XIII, de 4 de agosto de 1994, tinha em vista a introdução de um imposto único sobre o património, de natureza geral, abrangendo quer o património imobiliário, quer o património mobiliário;
  57. A introdução de um imposto único sobre o património, de natureza geral, não se concretizou por questões de nível prático, desde logo, porque a riqueza global de cada contribuinte não se encontra inventariada;
  58. O IS é o imposto mais antigo do nosso sistema fiscal, e que mais diversas realidades abrange;
  59. A Verba 28 da TGIS visou reforçar o princípio da equidade social;
  60. A Verba 28.1 da TGIS tributava os prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção destinados a habitação com VPT superior a € 1.000.000.00;
  61. A tributação dos terrenos para construção destinados a habitação era inconstitucional, uma vez que se estava a tributar a mera possibilidade de, no futuro, ser construída uma casa, tributando-se uma mera expectativa;
  62. A verba 28.2 da TGIS tributava todos os prédios urbanos sitos em território português com VPT superior a € 1.000.000,00,

independentemente da sua afetação, que fossem da titularidade (propriedade, usufruto ou direito de superfície) de pessoas coletivas residentes em regimes de tributação privilegiada;

63. As taxas da Verba 28 da TGIS eram as seguintes:
  - (i) Pessoas singulares: 1% sobre o VPT do prédio;
  - (ii) Pessoas coletivas residentes em territórios de elevada tributação: 1% sobre o VPT do prédio;
  - (iii) Pessoas coletivas residentes em territórios sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável: 7,5% sobre o VPT do prédio;
64. A Verba 28 da TGIS era um imposto anual, cujo facto tributário ocorria a 31 de dezembro;
65. A liquidação da Verba 28 da TGIS era efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte àquele que respeitavam, exceto no caso dos prédios omissos, melhorados ou modificados, cuja liquidação é emitida para os anos anteriores, assim que a avaliação seja concluída, sempre com respeito pelo prazo de caducidade, de 4 anos a contar do dia 31 de dezembro do ano a que respeita a Verba 28 da TGIS;
66. Não havia lugar a liquidação da Verba 28 da TGIS sempre o valor de imposto a cobrar seja inferior a € 10,00;
67. A Verba 28 da TGIS era paga, quando o seu montante fosse:
  - (i) Inferior a € 250,00, em uma só prestação, no mês de abril;
  - (ii) Superior a € 250,00, mas inferior a € 500,00, em duas prestações, nos meses de abril e novembro;
  - (iii) Quando superior a € 500,00, em três prestações, nos meses de abril, julho e novembro;
68. Sempre que a liquidação da Verba 28 da TGIS era emitida fora do prazo, o pagamento deveria ser efetuado até ao final do mês seguinte;
69. O documento de cobrança da Verba 28 da TGIS era emitido até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o qual devia discriminar os prédios, as

- suas partes suscetíveis e utilização independente, VPT, coleta imputada e a referência ao Município em que se localizavam os prédios;
70. Sempre que o sujeito passivo não recebesse o documento de cobrança da Verba 28 da TGIS, tinha o ônus de solicitar uma 2.<sup>a</sup> via;
  71. À Verba 28 da TGIS eram aplicáveis as garantias previstas para o IMI.
  72. O regime transitório da Verba 28 da TGIS aplicável a 2012 torna o imposto cobrado extraordinário;
  73. O AIMI e a Verba 28 da TGIS partilham a mesma gênese: tributar as grandes fortunas imobiliárias, de modo a reforçar a equidade social, procurando não prejudicar o comércio, indústria e serviços (daí os prédios urbanos afetos a estas finalidades estarem fora do âmbito de incidência tributária) e combater a erosão das bases tributárias (o que explica o facto das entidades sedeadas em regimes de tributação privilegiada serem tributados mais gravosamente);
  74. Quer em AIMI, quer na Verba 28 da TGIS, os prédios rústicos não estão abrangidos;
  75. A incidência do AIMI sobre todos os terrenos para construção, independentemente da sua afetação futura, terá sido uma forma de colocar fim à polémica instalada quanto à tributação em IS dos terrenos para construção destinados a habitação;
  76. A Verba 28 da TGIS incidia individualmente, prédio a prédio, enquanto o AIMI incide sobre o património imobiliário agregado de cada sujeito passivo;
  77. No AIMI releva a pessoa titular do prédio, enquanto na Verba 28 da TGIS relevava o próprio prédio;
  78. O AIMI resolveu o problema da desigualdade de tratamento entre sujeitos passivos com capacidades contributivas idênticas, ao considerar para efeitos de imposto o VPT global de todos os prédios de cada sujeito passivo;

79. A discussão sobre se o VPT relevante para efeitos da Verba 28 da TGIS correspondia à soma das unidades suscetíveis de utilização independente, ou ao VPT de cada uma das divisões perdeu relevância com o AIMI;
80. A Verba 28 da TGIS era mais próximo a um verdadeiro adicional ao IMI, uma vez que as regras de liquidação e cobrança eram as próprias regras do IMI, para as quais o CIS remetia sem mais;
81. O AIMI veio substituir a Verba 28 da TGIS;
82. O AIMI é a versão aperfeiçoada da Verba 28;
83. A Verba 28 da TGIS era mais próxima de um verdadeiro adicional ao IMI, do que o próprio AIMI.
84. O AIMI partilha com o IMI quase exclusivamente o Código em que está sistematicamente inserido e a designação;
85. O IMI visa tributar o património imobiliário estático sito em território português;
86. O IMI visa tributar os prédios (rústicos e urbanos) sitos em território português;
87. O IMI é um imposto parcial e real sobre o património;
88. O AIMI é um imposto sobre a riqueza imobiliária de quem manifesta uma capacidade contributiva adicional;
89. O IMI é receita das autarquias locais;
90. O AIMI é receita do Fundo de Estabilidade da Segurança Social;
91. O IMI incide individualmente sobre cada prédio;
92. O CIMI prevê isenções subjetivas exclusivamente aplicáveis a IMI e isenções subjetivas apenas aplicáveis a AIMI;
93. A liquidação do IMI é efetuada em fevereiro e março;
94. O pagamento do IMI ocorre, na maioria das situações, em três prestações, em abril, julho e novembro;
95. O AIMI tem limites de liquidação próprios;
96. O AIMI tem garantias próprias;
97. O IMI é cobrado desde 2003;
98. O AIMI é um imposto paralelo ao IMI;

99. No IMI o facto tributário ocorre no dia 31 de dezembro;
100. Embora o AIMI se autointitule de “*Adicional ao IMI*” e se insira sistematicamente no CIMI, não partilha com IMI as regras de incidência e de liquidação e cobrança, assumindo uma autonomia própria;
101. O AIMI não assume a natureza de um verdadeiro “*adicional*”;
102. Os “*aditamentos*” fazem incidir uma nova taxa sobre a coleta do imposto principal;
103. Nos “*adicionamentos*” o imposto adicionado recai sobre a matéria coletável do imposto referência;
104. O AIMI é um imposto autónomo do IMI.

## **IX. Referências bibliográficas**

ALMEIDA, Verónica Scriptor Freire, *A tributação dos Trusts*, Almedina, Coimbra, 2009

CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamin Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – Anotada e comentada*, 4.<sup>a</sup> Edição, Encontro da Escrita Editora, Lisboa, Maio de 2012

CORDEIRO, António Barreto Menezes, *Do trust no Direito Civil*, Almedina, 2014

CORDEIRO, António Menezes, *Tratado de Direito Civil Português*, Tomo III, Pessoas, Coimbra, Almedina

CORDEIRO, António Menezes, *Direito das Sociedades I – Parte Geral*, Reimpressão da 3.<sup>a</sup> Edição – Ampliada e atualizada em 2011, Almedina, Coimbra, 2016

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Reimpressão da Edição de 2007, Almedina, Lisboa, 2015

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Lisboa, 2018

ESPANHA, João, *IMT IMI IS*, Coimbra, Almedina, 2010

FAUSTINO, Manuel, *O OE/2017 e alguns aspetos fiscais – análise crítica*, Contabilista, n.º 202, Janeiro de 2017.

FILIPE, Bruno Rafael Batalha, *O Regime Fiscal dos Fundos de Investimento Imobiliário*, Lisboa, outubro de 2016

FRANCO, António Luciano Pacheco de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume II, 4.<sup>a</sup> Edição, 10.<sup>a</sup> Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2004

GOMES, Nuno Sá, *Tributação do Património*, Almedina, Coimbra, 2005

LOBO, Carlos Baptista, *Património Imobiliário – Referências Para Avaliação*, Coimbra, Almedina, 2011

MAGALHÃES, Gonçalo Oliveira, *A personalidade judiciária do condomínio e a sua representação em juízo*, *Julgar*, n.º 23, 2014

MAGALHÃES, Manuel; ALMEIDA, Igor, *A Natureza Jurídica das sociedades civis*, Monografia, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa

MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra, 1993

MARTINS, Guilherme Oliveira, *O Ministério das Finanças, Subsídios para a sua História, no Bicentenário da Criação da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda*, Lisboa, 1988

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2.ª Edição Refundida e Aumentada (Reimpressão), Almedina, Coimbra, 2004

NABAIS, José Casalta, *Por um Estado de Direito Suportável. Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005

PAIVA, Carlos, *Os benefícios fiscais nos impostos sobre o património: aspetos gerais da tributação no ordenamento jurídico português*, Coimbra, Almedina, 2014

PINHEIRO, Jorge Duarte, *O Direito das Sucessões Contemporâneo*, AAAFDL, Lisboa, 2011

PINHEIRO, Jorge Duarte, *O Direito da Família Contemporâneo*, 5.ª Edição, Almedina, Lisboa, 2016

PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016

PIRES, José Maria Fernandes, *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*, Pré-impressão, Almedina, Coimbra, 2017

PITÃO, José António de França, *União de Facto no Direito Português*, Almedina, Coimbra, 2000

ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, *Tributação do Património – IMI, IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2018

SANCHES, José Luís Saldanha, *A reforma da tributação predial*, Fisco, 78-79, p. 111-118, Lisboa, 1996

SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, Lisboa, 2007

SANCHES, José Luís Saldanha, *Política Fiscal, Estado e Cidadania: O que impede as boas práticas?*, org. Viriato Soromenho-Marques, Lisboa, 2007

SANTOS, Tidiane, *A Tributação do património numa perspetiva comparada*, Lisboa, 2003

TAVARES, Hugo da Silva, *O Contrato de Consórcio*, Portal Verbo Jurídico, 2017

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de direito fiscal*, Almedina, Coimbra, 1986

VALDEZ, Vasco, *A reforma da tributação do património: antecedentes, principais mudanças e perspetivas futuras*, 2010

VALDEZ, Vasco, *Tributação do património: o caso do adicional ao IMI*, In *Vida judiciária*, 2010

VEIGA, Alexandre Brandão, *Fundos de Investimento Mobiliário e Imobiliário*, Almedina, Coimbra, 1999

VENTURA, Raúl, *Apontamentos sobre Sociedades Cívicas*, Almedina, Coimbra, 2006

VIEIRA, José Alberto, *Direitos Reais*, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2018