



# PARTE D

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 620/2015

Processo n.º 305/15

Acordam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional

Relatório

**SONAGI — Imobiliária, S.A.**, apresentou junto do CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa um pedido de pronúncia arbitral, em que era requerida a AT — Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação do ato tributário de liquidação do Imposto do Selo, referente ao ano de 2012, relativo a um prédio urbano inscrito na matriz predial urbana das Freguesia das Avenidas Novas, em Lisboa, pedindo a condenação da Requerida a restituir-lhe o imposto pago, bem como a pagar-lhe os juros indemnizatórios correspondentes.

O CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa, por decisão de 4 de dezembro de 2014, decidiu anular os atos de liquidação de Imposto do Selo impugnados pela Requerente, declarando a Autoridade Tributária obrigada a restabelecer a situação que existiria se tais atos não tivessem sido praticados, adotando os atos necessários para o efeito, através da restituição dos montantes de imposto indevidamente entregues e do pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Fundamentou esta decisão na recusa de aplicação, por inconstitucionalidade, da norma de incidência constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, quando interpretada no sentido que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial.

O Ministério Público interpôs recurso da referida decisão para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 70.º, da Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), pedindo a fiscalização da constitucionalidade da norma recusada.

O Recorrente apresentou as respetivas alegações, tendo formulado as seguintes conclusões:

«[...]»

39. O **Ministério Público** interpôs **recurso obrigatório**, para este **Tribunal Constitucional**, do teor da douta **decisão arbitral de fls. 9 a 20**, proferida no **Processo n.º 309/2014-T**, pelo **Centro de Arbitragem Administrativa**, “(...) nos termos dos arts. 3.º, n.º 1, f) e n.º 2 do EMP aprovado pela Lei n.º 47/86, de 15 de outubro (12.ª versão — Lei 9/2011, de 12.4); 70.º, n.º 1, al. a) e 72.º, n.º 1, al. a) e n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (...)”.

40. Este recurso tem por objeto a “(...) decisão arbitral produzida no processo acima identificado, na qual foi recusada a aplicação da “Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo” com fundamento na sua inconstitucionalidade”.

41. O parâmetro constitucional cuja violação foi invocada na douta decisão recorrida é nela identificado como o **princípio constitucional da igualdade tributária**.

42. A primeira discordância com o argumentário expandido na douta decisão recorrida respeita ao pressuposto fático-jurídico que a sustenta, a saber, o axioma que postula a identidade e a consequente igualdade entre, por um lado, um **prédio habitacional em propriedade horizontal** e, por outro, um **prédio habitacional em propriedade total, quando composto por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial**.

43. Acontece que este suporte lógico do juízo de inconstitucionalidade por violação do **princípio da igualdade** — fundamentalmente na sua manifestação fiscal de **princípio da capacidade contributiva** — não se verifica, uma vez que o **prédio habitacional em regime de propriedade horizontal é uma realidade jurídica distinta da de qualquer prédio habitacional em propriedade total**, ou propriedade *proprio sensu*, ainda que composto por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial.

44. Há que concluir, pois, que a norma jurídica contida na **verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo**, ao tratar um prédio urbano, em regime de propriedade total, diversamente do tratamento legalmente concedido às

distintas frações de um edifício em regime de propriedade horizontal, **não viola o princípio da igualdade**, uma vez que as realidades em confronto têm naturezas específicas, sendo as diferenças de regulação identificadas, emanações razoáveis de tais especificidades.

45. A segunda divergência observada, prende-se com a invocada violação do **princípio da capacidade contributiva**, enquanto manifestação do mais geral **princípio da igualdade**, imputada pela douta decisão impugnada à norma jurídica contida na **verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo**.

46. No caso que nos ocupa, percebe-se que a dimensão personalista, alicerce do **princípio da capacidade contributiva** e padrão de aferição da força económica dos contribuintes, **não é convocável** enquanto pressuposto do juízo comparativo entre cidadãos proprietários de frações autónomas de edifícios em regime de propriedade horizontal e cidadãos proprietários de edifícios em regime de propriedade *proprio sensu*, no tocante à incidência de imposto do selo.

47. Não constituindo o **princípio da capacidade contributiva**, enquanto afloramento em sede fiscal do mais abrangente **princípio da igualdade**, critério operativo de cotejo entre as situações jurídicas geradoras de incidência de imposto sobre o património identificadas nos autos, restar-nos-ia a possibilidade de apelo à direta aplicação deste último — **princípio da igualdade** —, a qual, contudo, já tivemos oportunidade de afastar anteriormente.

48. Assim, concluímos, também nesta parte, que a norma jurídica contida na **verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo**, não viola o **princípio da capacidade contributiva**, enquanto afloramento, em sede de constituição fiscal, do mais amplo **princípio da igualdade**.

49. Em face do expandido, entende o **Ministério Público** que deverá ser tomada decisão no sentido da **declaração de não inconstitucionalidade da norma contida na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo**, devendo ser, consequentemente, **concedido provimento ao presente recurso**.

Nos termos do acabado de explicar, **deverá ser concedido provimento ao presente recurso**, interposto pelo **Ministério Público**, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.»

A recorrida SONAGI — Imobiliária, S.A., apresentou contra-alegações, tendo concluído da seguinte forma:

«[...]»

1.ª Embora a melhor solução de direito no plano infraconstitucional não seja objeto de discussão nos presentes autos, a verdade é que a questão de constitucionalidade a discutir tem precisamente origem na circunstância de a decisão recorrida ter entendido que as partes de um prédio habitacional consideradas separadamente na inscrição matricial ficam excluídas do conceito de prédio para efeitos da Verba 28.1 da TGIS.

2.ª Pelo contrário, a maioria das decisões arbitrais proferidas no CAAD sobre esta matéria incluíram no conceito de prédio para efeitos da Verba 28.1 da TGIS, para além das frações autónomas, também as partes de um prédio em propriedade vertical consideradas separadamente na inscrição matricial, tendo-o feito precisamente com base em considerações baseadas no princípio da igualdade.

3.ª Enquanto a maioria das decisões arbitrais proferidas sobre a matéria dos autos optou por fazer uma interpretação conforme à Constituição do conceito de prédio constante da norma em crise, a decisão *a quo* aceitou que o conceito de prédio não abrangia as partes com utilização independente consideradas separadamente na inscrição matricial, mas não pode deixar de considerar que tal norma violava o princípio constitucional da igualdade.

4.ª Se a inscrição na matriz dos imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, designadamente do disposto no seu artigo 12.º, n.º 3, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respetivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, então não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto consagrado na Verba 28.1 da TGIS tem de ser o mesmo, sob pena de violação clara do princípio da igualdade.

5.ª Ninguém põe em causa a diferença entre os institutos jurídicos da propriedade horizontal e da propriedade simples, mas essa é uma diferença relevante no plano do direito civil que não pode, sem mais,

ser transposta para o direito tributário, em que, pelo contrário, o que se verifica é que a inscrição na matriz dos imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal.

6.ª É incorreto afirmar, no contexto em causa, que o instituto da propriedade horizontal dá resposta a uma necessidade social, relacionada com a garantia e promoção do direito à habitação, pois mais facilmente essa mesma necessidade social é satisfeita através do arrendamento urbano para habitação de partes de um imóvel em propriedade total.

7.ª É irrelevante sustentar que as frações autónomas devem satisfazer os requisitos previstos no artigo 1415.º do Código Civil, pois estando em causa partes de um prédio habitacional consideradas separadamente para efeitos de inscrição matricial, como sucede no caso dos autos, é aplicável o disposto no artigo 12.º, n.º 3, do CIMI, nos termos do qual, «cada andar ou parte de prédio suscetível e utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial».

8.ª Se o que está em causa é «reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento», então torna-se absolutamente evidente que a diferenciação entre frações autónomas e partes de um prédio em propriedade vertical considerados separadamente para efeitos de inscrição matricial se revela arbitrária e desproporcionada para efeitos de uma repartição equitativa dos encargos da austeridade.

9.ª Desde os Acórdãos n.º 353/2012 e n.º 187/2013 se tornou claro que, estando em causa a imposição de medidas de austeridade, a diferenciação entre o grupo dos destinatários da norma diferenciadora e o grupo dos excluídos do seu âmbito não pode deixar de respeitar as exigências da proporcionalidade, o que seguramente não sucede quando tais exigências fazem depender a incidência de um imposto da mera modalidade jurídica de constituição da propriedade adotada.

10.ª No caso dos autos não foi considerada, de modo algum, a dimensão pessoal dos contribuintes para sustentar o juízo de inconstitucionalidade a que chegou a decisão recorrida, mas apenas a circunstância de não existir qualquer diferença entre a capacidade contributiva do proprietário de uma fração autónoma com um valor patrimonial igual ou superior a um milhão de euros e o proprietário de uma parte de um prédio habitacional, com utilização independente e considerado separadamente na inscrição matricial, com o mesmo valor patrimonial.”

\*

## Fundamentação

A decisão recorrida recusou a aplicação, com fundamento «em violação do princípio constitucional da igualdade tributária», da «norma de incidência constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, quando interpretada no sentido de que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial».

Importa, antes de mais, ter em atenção o teor da referida norma, bem como, para melhor análise da questão de constitucionalidade, enquadrar a questão no plano do direito infraconstitucional.

O artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, a verba n.º 28, com a seguinte redação:

«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 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 %.»

Posteriormente, o artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, veio alterar a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, mas a norma tida como aplicável aos presentes autos e cuja interpretação foi objeto de recusa de aplicação foi a que resultou da redação originária da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

As razões desta medida legislativa encontram-se referidas na exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII, que esteve na origem da referida Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro:

«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 setores da sociedade portuguesa.

Nestes termos, será agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, passando as respetivas taxas de 25% para 26,5% em sede de IRS. As taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos de, ou transferidos para, os paraísos fiscais são também agravadas para 35%.

Por outro lado, 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.»

Ainda a respeito das razões que, na perspetiva do Governo, justificavam a apresentação desta e de outras medidas de natureza fiscal constantes da proposta de lei n.º 96/XII, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, na apresentação da referida proposta aquando da sua discussão na generalidade na Assembleia da República (in *Diário da Assembleia da República*, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012, págs. 31-32), referiu o seguinte:

«Para que o sistema fiscal seja mais justo é decisivo promover o alargamento da base tributável, exigindo um esforço acrescido aos contribuintes com rendimentos mais elevados e protegendo dessa forma as famílias portuguesas com menores rendimentos.

Para que o sistema fiscal promova mais igualdade é fundamental que o esforço de consolidação orçamental seja repartido por todos os contribuintes e incida sobre todos os tipos de rendimento, abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor. Esta matéria, recorde-se, foi amplamente abordada no acórdão do Tribunal Constitucional.

Finalmente, para que o sistema fiscal seja mais equitativo, é crucial que todos sejam chamados a contribuir de acordo com a sua real capacidade contributiva, conferindo à administração tributária poderes reforçados para controlar e fiscalizar as situações de fraude e de evasão fiscais.

Neste sentido, o Governo apresenta, hoje, um conjunto de medidas que reforcem efetivamente uma justa e equitativa distribuição do esforço de ajustamento por um conjunto alargado e abrangente de setores da sociedade portuguesa.

Esta proposta tem três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação sobre os rendimentos do capital e sobre as mais-valias mobiliárias; e o reforço das regras de combate à fraude e à evasão fiscais.

Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8%, em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013.

[...]

Estas medidas, Sr.ª Presidente, Sr.ªs e Srs. Deputados, representam um passo decisivo na concretização de um sistema fiscal mais justo e equitativo nas circunstâncias exigentes que o País enfrenta. Alargando a base tributável, exigindo um esforço acrescido aos contribuintes detentores de propriedades imobiliárias de elevado valor, bem como aos acionistas das empresas, e reforçando os poderes da administração fiscal no controlo sobre as manifestações de fortuna e sobre as transferências para paraísos fiscais, o Governo cumpre o seu programa e cria as condições para uma mais justa repartição do esforço fiscal.»

A questão subjacente aos presentes autos, no plano infraconstitucional, prendia-se com saber se a verba 28.1 da referida Tabela Geral

do Imposto do Selo é aplicável aos prédios urbanos em propriedade total, formados por diferentes partes, andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, cujo valor patrimonial tributário tenha sido determinado separadamente para efeitos de IMI, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea b), do Código de Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), devendo tais prédios ser considerados como um todo para efeitos de liquidação do imposto do selo e sendo o valor deste calculado sobre o valor agregado das várias partes com utilização independente.

No caso concreto, tratando-se de um prédio em propriedade total, composto por partes suscetíveis de utilização independente e com inscrição matricial separada, a Autoridade Tributária considerou que, não estando o prédio constituído em propriedade horizontal, cada uma das suas partes suscetíveis de utilização independente não assume o conceito de fração autónoma, não podendo ser considerada prédio, nos termos previstos no artigo 2.º, n.º 4, do CIMI. E, face a tal entendimento, procedeu à liquidação do imposto do selo pela verba 28.1 da respetiva Tabela Geral, com base no valor resultante da soma dos valores patrimoniais tributários das várias partes suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional, embora nenhuma dessas partes integrantes do prédio em causa, individualmente consideradas, tivesse um valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000,00.

A decisão recorrida, reproduzindo uma outra decisão proferida pelo mesmo tribunal arbitral noutro processo, a cujos fundamentos aderiu, considerou que as partes de prédios em propriedade total descritas separadamente na inscrição matricial não são prédios para efeitos de IMI, não o sendo também para efeitos de Imposto do Selo, razão pela qual o facto tributário deste imposto só poderá ser a propriedade do prédio considerado no seu todo, com o sentido previsto no artigo 2.º, n.º 1, do CIMI.

No entanto, sustentando que entre esta situação e a do prédio constituído em propriedade horizontal não existe nenhuma diferença substancial, mas apenas formal, diferença essa que não afeta a capacidade contributiva dos respetivos proprietários, a decisão recorrida concluiu que desconsiderar a identidade substancial económica entre as situações de prédios em propriedade horizontal e de prédios em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente consideradas separadamente na inscrição matricial e atender apenas à diferença formal entre ambas as situações, resultaria numa prevalência da forma sobre a substância, que teria como consequência uma violação do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Em face do exposto, entendeu o tribunal *a quo* que a norma de incidência constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, quando interpretada no sentido de que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial viola o princípio constitucional da igualdade tributária, razão pela qual desaplicou a referida norma no caso concreto.

Não compete ao Tribunal Constitucional pronunciar-se sobre a correção da interpretação perfilhada pela decisão recorrida, importando apenas apreciar se a mesma, ao dispensar um tratamento diferenciado aos prédios em propriedade total e aos prédios constituídos em propriedade horizontal, para efeito de incidência do imposto do selo, nos termos expostos, constitui uma violação do princípio da igualdade tributária ou de outro parâmetro constitucional.

O princípio da igualdade tributária não se encontra expressamente consagrado na atual Constituição, decorrendo do princípio geral da igualdade previsto no seu artigo 13.º. Tal como nos restantes domínios, também em matéria tributária poderá dizer-se, numa primeira aproximação, que o princípio da igualdade se traduz na ideia de que se deve tratar «de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente», podendo as suas implicações em matéria fiscal ser encontradas nos artigos 103.º e 104.º da Constituição.

Está aqui em causa o princípio da igualdade fiscal na sua dimensão material, o qual não apenas veda ao legislador a adoção de desigualdades de tratamento, no âmbito fiscal, que sejam desprovidas de fundamento razoável ou arbitrárias, como impõe que a lei garanta que todos os cidadãos com igual capacidade contributiva estejam sujeitos à mesma carga tributária, contribuindo, assim, em igual medida, para as despesas ou encargos públicos.

No caso concreto, como vimos, a decisão recorrida entendeu que a violação do princípio da igualdade residiria no facto de se tratar de modo diferente duas situações em que não existe nenhuma diferença substancial, mas apenas formal. Ou seja, de acordo com aquela decisão, tratar de modo diferente a situação dos prédios em propriedade horizontal e dos prédios em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial, atendendo apenas à diferença formal entre as duas situações e desconsiderando a identidade substancial económica entre ambas, resultaria numa prevalência da forma sobre a substância,

que teria como consequência uma violação do princípio da capacidade contributiva.

O Tribunal Constitucional já abordou, por diversas vezes, a problemática da consagração constitucional do referido princípio da capacidade contributiva (cfr., entre outros, os Acórdãos n.ºs 308/2001, 84/2003, 211/03, 452/2003, acessíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), assim como todos os acórdãos adiante referidos), tendo o Acórdão n.º 306/2010 efetuado uma síntese da posição do Tribunal, nesta matéria, nos seguintes termos:

«Conforme refere Casalta Nabais, o princípio da igualdade fiscal tem insita sobretudo «a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério — o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)» (*Direito Fiscal*, 5ª edição, Coimbra, 2009, pp. 151-152).

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva — segundo o mesmo autor — enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e direto preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respetiva “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103.º e 104.º da Constituição (*ob. cit.*, p. 152; explicitando este ponto de vista, Rogério Fernandes Ferreira/Sérgio Vasques, *A tributação das gratificações em sede de IRS: a propósito do acórdão n.º 497/97, do Tribunal Constitucional*, in «Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Professor João Lumbrales», Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2000, pp. 976-978).

Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva — dentro da mesma linha de entendimento — «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» (*ob. cit.*, p. 154; sobre a capacidade contributiva como critério constitucionalmente adequado à repartição dos impostos, Sérgio Vasques, *O Princípio da Equivalência como Critério da Igualdade Tributária*, Coimbra, 2008, pp. 52 e segs.).

Em todo o caso, o direito dos impostos está particularmente condicionado pelo princípio da praticabilidade, que conduz à exclusão não só das soluções impossíveis de levar à prática mas também das soluções economicamente insustentáveis.

É isso que o mesmo autor esclarece, a propósito do princípio da igualdade fiscal:

“Especificamente, o princípio da igualdade fiscal tem de atuar no contexto dum direito fiscal que, para ser executável e praticável, reclama com veemência a sua simplificação a conseguir sobretudo através do recurso à tipificação ou estandardização (quantitativa ou qualitativa) das leis fiscais. Um recurso relativamente ao qual o legislador não é, porém, totalmente livre, já que, para além de ter de respeitar o princípio da proibição do excesso ao lançar mão desse instrumento de simplificação, há de socorrer-se de tipificações objetivamente assentes em efetivas situações típicas e admitir que a administração fiscal possa socorrer-se de “medidas equitativas”, dispensando-a assim de observar as tipificações legais naquelas situações em que o seu respeito conduza a intoleráveis iniquidades.”

Também o Tribunal Constitucional, mais recentemente, tem analisado o princípio da igualdade fiscal sob o prisma da capacidade contributiva, como se pode constatar designadamente no Acórdão n.º 142/04 (que reproduziu em parte o que já se afirmara no Acórdão n.º 452/03), onde se consigna que «[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)».

O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como critério destinado a aferir da inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adotadas pelo legislador fiscal, tem conduzido também à ideia, expressa por exemplo no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de que a tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará «a existência e a manutenção de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objeto do mesmo».

Por outro lado, o Tribunal tem também considerado 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 (o citado Acórdão n.º 142/04).

O Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adotar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos; mas não deixa de aceitar a proibição do arbítrio como um elemento adjuvante na verificação da validade constitucional das soluções normativas de âmbito fiscal, mormente quando estas sejam ditadas por considerações de política legislativa relacionadas com a racionalização do sistema.

Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (cfr. Rogério Fernandes Ferreira/Sérgio Vasques, *ob. cit.*, p. 974).»

No presente recurso está precisamente em causa o princípio da igualdade fiscal, sobretudo na sua vertente de *uniformidade*, ou seja, na medida em que exige que o dever de pagar impostos (neste caso, o imposto do selo) seja aferido por um mesmo critério, traduzido pelo princípio da capacidade contributiva. Impõe-se apreciar se, ao sujeitar a imposto especial os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial, atendendo para tal ao somatório dos valores patrimoniais tributários atribuídos às diversas partes do prédio, contrariamente ao que sucede nos prédios constituídos em propriedade horizontal, a referida norma tratou de modo diferenciado situações reveladoras de idêntica capacidade contributiva e, na afirmativa, se essa desigualdade de tratamento se revela arbitrária, por introduzir discriminações entre contribuintes desprovidas de fundamento racional bastante.

Importa, pois, antes de mais comparar as duas situações em análise, designadamente a situação dos prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial e a situação dos prédios em regime de propriedade horizontal, começando, para tal, por fazer uma breve referência dos institutos da propriedade *proprio sensu* e da propriedade horizontal.

No regime do direito de propriedade em geral, um edifício incorporado no solo apenas poderá ser objeto de um único direito de propriedade que abrangerá, em princípio, a totalidade da construção, o solo e o terreno adjacente, mesmo que essa construção esteja dividida em unidades suscetíveis de utilização independentes (cfr. artigos 204.º, n.º 1, al. a), e n.º 2, e 1302.º do Código Civil).

Este princípio sofre um desvio no regime da propriedade horizontal, nos termos do qual «[a]s frações de que um edifício se compõe, em condições de constituírem unidades independentes, podem pertencer a proprietários diversos» (artigo 1414.º do Código Civil).

A aplicação do regime de propriedade horizontal a um edifício presuppõe, que se mostrem verificados determinados requisitos previstos no artigo 1415.º do Código Civil. De acordo com esta norma, «[s]ó podem ser objeto de propriedade horizontal as frações autónomas que, além de constituírem unidades independentes, sejam distintas e isoladas entre si, com saída própria para uma parte comum do prédio ou para a via pública».

No título constitutivo da propriedade horizontal, que poderá ser «negócio jurídico, usucapião, decisão administrativa ou decisão judicial, proferida em ação de divisão de coisa comum ou em processo de inventário» (artigo 1417.º do Código Civil) são especificadas, nos termos do artigo 1418.º, n.º 1, «as partes do edifício correspondentes às várias frações, por forma que estas fiquem devidamente individualizadas, e

será fixado o valor relativo de cada fração, expresso em percentagem ou pernilagem, do valor total do prédio», sob pena de nulidade do título (cfr. 1418.º, n.º 3, do Código Civil).

E, com a constituição de prédio em propriedade horizontal, passam a incidir sobre cada uma das partes do mesmo, juridicamente autonomizadas (as chamadas frações autónomas), direitos de propriedade plena, titulados pelos respetivos proprietários, direitos esses que coexistem com os direitos do conjunto dos condóminos em relação às partes comuns. Com a aludida modificação jurídica operada pelo título constitutivo, o prédio urbano em causa passa a ter um estatuto jurídico diferente de um prédio urbano sujeito ao regime geral do direito de propriedade.

E o mesmo sucede com os direitos reais de usufruto e superfície mencionados na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Ou seja, conforme refere Carvalho Fernandes (Cadernos de Direito Privado, n.º 15, julho/setembro 2006, págs. 4-5), com a constituição do edifício em propriedade horizontal surge um novo estatuto jurídico desse edifício, alteração essa de estatuto que «consiste em o edifício em causa deixar de ser considerado, para o Direito, como uma coisa unitária — um prédio urbano, proprio sensu, no sentido da alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do CC. Em sua substituição, existe, agora, uma multiplicidade de coisas, as frações autónomas, a que estão indissociavelmente afetadas partes comuns do edifício. Cada dum destes conjuntos — fração autónoma mais partes comuns — tem autonomia jurídica e, como tal, pode ser objeto de uma situação jurídica real própria».

Estamos, pois, perante realidades com um estatuto jurídico distinto, em que a titularidade dos direitos reais referidos da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo que incidem sobre as frações de um prédio constituído em propriedade horizontal podem pertencer a diferentes pessoas, enquanto num prédio constituído por unidades suscetíveis de utilização independente, mas que não se encontra constituído em propriedade horizontal, essa titularidade é necessariamente da(s) mesma(s) pessoa(s).

Assim, sendo inegável que, no plano do direito civil, estamos perante duas situações juridicamente diferentes, importa, no entanto, questionar se tais diferenças justificam um tratamento diferente no plano tributário, ou seja, se tais diferenças jurídicas existem e são relevantes também no plano substancial para efeitos fiscais, a ponto de se poder afirmar que, em termos económicos, estamos perante diferentes manifestações de capacidade contributiva.

Como vimos, com a alteração legislativa sobre a qual incidiu a interpretação *subiudicio*, conforme resulta quer da exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII, que esteve na origem da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, bem como da sua discussão na generalidade na Assembleia da República, o legislador teve o propósito de «reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento» e de «garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho». Para tal, decidiu através do referido diploma legislativo alargar «a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade» e, entre outras medidas, procedeu à «criação de uma taxa especial para tributar prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor».

Assim, no que respeita à tributação da propriedade, entendeu o legislador, com base no aludido «princípio da equidade social na austeridade», ser de exigir uma contribuição acrescida aos titulares de bens imóveis de elevado valor destinados a habitação. Daí que o facto a que atribuiu relevância enquanto elemento determinante da incidência desta nova «taxa especial» e enquanto manifestação da capacidade contributiva, tenha sido a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos, com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00. Ou seja, o legislador entendeu que a disponibilidade, fundada na titularidade de um direito de propriedade, de usufruto ou de superfície, de uma unidade habitacional deste valor (a calcular com base no valor patrimonial que é tido em conta para efeitos de IMI), constitui um elemento revelador de uma capacidade contributiva acrescida em relação aos demais contribuintes, apta a justificar esta tributação especial, destinada a garantir a referida «repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento» feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Selecionou-se, pois, como realidade tributável a titularidade de uma unidade predial habitacional com um valor superior a € 1.000.000,00, resultando esse valor daquele que é calculado para efeitos de cobrança de IMI.

Ora, se num prédio constituído em propriedade horizontal, essa titularidade só pode reportar-se a cada uma das frações autónomas, pois cada uma das diferentes frações pode ser objeto de uma situação jurídica real própria, o mesmo não sucede num prédio em que, apesar de dividido fisicamente em unidades suscetíveis de utilização independente, a sua

titularidade reporta-se necessariamente ao todo correspondente à soma das diferentes unidades, não podendo os direitos reais referidos na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo ter por objeto isolado uma dessas unidades.

Assim, para efeitos do imposto aqui sob fiscalização, enquanto o valor de todo um prédio que não se encontra constituído em propriedade horizontal, apesar de ser composto por diferentes unidades suscetíveis de terem uma utilização independente, revela a capacidade contributiva do seu único titular, já o mesmo não sucede com um prédio idêntico constituído em propriedade horizontal, uma vez que, sendo cada uma das frações suscetíveis de uma situação jurídica real própria, só o valor de cada uma delas é idóneo a revelar a capacidade contributiva do seu titular.

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.

Daí que, uma 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 princípio da igualdade tributária e do princípio da capacidade contributiva, conforme acima exposto.

Sendo esta a conclusão, deve o recurso interposto ser julgado procedente.

\*

#### Decisão

Nestes termos, decide-se:

a) não julgar inconstitucional a norma de incidência constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, quando interpretada no sentido de que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial;

e, em consequência,

b) julgar procedente o recurso interposto pelo Ministério Público, determinando a reforma da decisão recorrida em conformidade com o precedente juízo de não inconstitucionalidade.

Sem custas.

Lisboa, 3 de dezembro de 2015. — *João Cura Mariano* — *Ana Guerra Martins* — *Fernando Vaz Ventura* — *Pedro Machete* (com declaração) — *Joaquim de Sousa Ribeiro*.

#### Declaração de Voto

Em complemento da fundamentação do acórdão — por si, apta a legitimar e justificar, sobretudo, a não arbitrariedade e não desrazoabilidade da autonomização como «prédio», para efeitos fiscais, das frações autónomas de edifícios constituídos no regime de propriedade horizontal (cfr. o artigo 2.º, n.ºs 1 e 4, do CIMI) —, considero que a norma de incidência da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, interpretada no sentido de que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial, não viola o princípio da igualdade tributária nem o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a mesma não discrimina negativa e arbitrariamente os proprietários de tais prédios.

Conforme exposto no Acórdão n.º 590/2015, em especial no seu n.º 10, existe uma ligação estreita entre as regras de incidência objetiva e subjetiva aplicáveis à situação jurídica prevista na citada verba da Tabela Geral do Imposto do Selo e as regras contidas no CIMI. Assim, o conceito de prédio relevante para efeitos do Código do Imposto do Selo é, nos termos do respetivo artigo 1.º, n.º 6, o conceito homónimo definido no CIMI; e o sujeito passivo do Imposto do Selo, nas situações previstas na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral, é, conforme estabelecido no artigo 2.º, n.º 4, do Código do Imposto do Selo, quem, em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar, for proprietário de um prédio com valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, igual ou superior a € 1 000 000.

Por isso, e de acordo com a própria *ratio* da tributação prevista na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo — sobre tal *ratio*, v. o n.º 15 do citado Acórdão n.º 590/2015 —, não são comparáveis — e, portanto, também não são iguais no aspeto que releva para efeitos de estabelecer uma comparação justificativa de um tratamento jurídico idêntico — a situação de quem é proprietário de um prédio com valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1 000 000 e a de quem é proprietário de dois ou mais prédios de valor unitário inferior a € 1 000 000, independentemente, neste último caso, de se tratar ou não de frações autónomas, e, sendo-o, de as mesmas se integrarem ou não na mesma propriedade horizontal. — *Pedro Machete*.

209250121

## TRIBUNAL DE CONTAS

### Direção-Geral

#### Aviso n.º 591/2016

Torna-se público o Despacho n.º 2/16-GP, de 6 de janeiro, do Conselho Presidente do Tribunal de Contas, delegando poderes no Juiz Conselheiro da Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas, Dr. António Francisco Martins:

“*Despacho n.º 2/16-GP*

1 — Ao abrigo do artigo 33.º, n.º 2, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, delegeo no Juiz Conselheiro da Secção Regional dos Açores do Tribunal de Contas, Dr. António Francisco Martins, os poderes seguintes:

a) A que se refere o n.º 2 do artigo 3.º do Despacho n.º 56/00-GP, de 7 de junho, que aprovou o *Regulamento de organização e funcionamento dos Serviços de Apoio das Secções Regionais do Tribunal de Contas*;

b) Empossar o pessoal dirigente do Serviço de Apoio Regional;

c) Prorrogar os prazos a que se refere o artigo 81.º, n.º 3, da Lei n.º 98/97.

2 — Nas ausências e na impossibilidade de deslocação à Secção Regional do Presidente ou do Vice-Presidente, deve o Juiz Conselheiro exercer, por substituição, os poderes seguintes:

a) Representar o Tribunal e assegurar, na Região Autónoma, as suas relações com outras entidades;

b) Presidir às sessões do Tribunal, dirigindo e orientando os trabalhos;

c) Marcar as sessões ordinárias e convocar as sessões extraordinárias, ouvidos os assessores;

d) Mandar organizar a agenda dos trabalhos de cada sessão, tendo em consideração as indicações fornecidas pelos assessores.

Ponta Delgada, 6 de janeiro de 2016

O Conselheiro Presidente,

(Carlos Alberto L. Morais Antunes)”

6 de janeiro de 2016. — O Diretor-Geral, *José F. F. Tavares*.

209247369

## MINISTÉRIO PÚBLICO

### Procuradoria-Geral da República

#### Conselho Superior do Ministério Público

##### Deliberação (extrato) n.º 47/2016

Por deliberação do Conselho Superior do Ministério Público, de 15 de dezembro de 2015, a Licenciada Anisabel Seara Silva Pereira da Mota Miranda, procuradora-geral adjunta, jubilada, foi autorizada, ao abrigo do disposto no artigo 255.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, a continuar a prestar serviço no Tribunal da Relação de Guimarães, sem alteração do regime remuneratório atribuído por força da jubilação.

6 de janeiro de 2016. — O Secretário da Procuradoria-Geral da República, *Carlos Adérito da Silva Teixeira*.

209247669