

ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

Vieira de Almeida & Associados

1. SUMÁRIO DO ACÓRDÃO ANALISADO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de Março de 2007

Processo: 0796/06

- I *De acordo com o artigo 6.º, n.º 5 da Convenção celebrada entre Portugal e a Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital, os rendimentos que um residente de um Estado contratante aufera derivados da alienação de bens mobiliários situados no outro Estado Contratante só podem ser tributados nesse outro Estado contratante se, de acordo com o direito fiscal do Estado contratante em que tais bens estiverem situados, tais rendimentos forem assimilados aos rendimentos derivados dos bens imobiliários.*
- II *Caso contrário, só podem ser tributados no Estado contratante de que o alienante é residente, por força do n.º 4 do artigo 13.º da mesma Convenção.*
- III *Assim, nos termos das disposições legais citadas, a mais-valia realizada por uma residente na Alemanha em resultado da alienação de uma quota de uma sociedade com sede em Portugal só pode ser tributada na Alemanha, uma vez que no sistema fiscal português os rendimentos dos bens mobiliários não se mostram assimilados, isto é, equiparados aos rendimentos dos bens imobiliários.*

2. ANÁLISE

O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) em análise veio esclarecer a seguinte questão, que vinha merecendo um tratamento equívoco: as mais-valias resultantes da alienação de participações representativas do capital de uma sociedade são assimiladas, pelo direito fiscal português, a rendimentos derivados de bens imobiliários? A resposta do STA foi um categórico não.

Estava em causa, no caso *sub judice*, a tributação da mais-valia realizada por uma cidadã residente para efeitos fiscais na Alemanha, resultante da alienação de uma quota de uma sociedade com sede em território português.

A norma fulcral é o n.º 5 do artigo 6.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha (adiante designada por CDT), que atribui competência cumulativa ao Estado da Fonte e ao Estado da Residência para tributarem rendimentos derivados dos bens mobiliários que, de acordo com o direito fiscal do Estado da Fonte, sejam assimilados aos rendimentos derivados dos bens imobiliários¹.

Nos termos previstos no n.º 1 do mesmo artigo, os rendimentos que um residente de um Estado contratante aufera de bens imobiliários situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado. O n.º 2 remete a delimitação do que se entende por “bens imobiliários” para o direito interno do Estado no qual se situam os bens². Salvaguarda-se, contudo, que esta expressão compreende “sempre os acessórios, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto de bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais” e exclui os navios, barcos e aeronaves.

Como se referiu, o n.º 5 do artigo 6.º prescreve, tal como o faz o n.º 1, uma competência cumulativa do Estado da Residência, no caso a Alemanha, e do Estado da Fonte, no caso Portugal, para tributar rendimentos derivados de bens mobiliários, quando o direito fiscal do Estado da Fonte os assimile aos rendimentos derivados de bens imobiliários.

¹ Ilustrando os riscos associados a eventuais diferenças de caracterização do rendimento pelo Estado da Fonte e pelo Estado da Residência, veja-se Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Law* (1994), Sweet & Maxwell, p. 169.

² Restringindo-se, assim, as dificuldades de interpretação relativas à questão de saber se um determinado bem ou direito deve ser considerado ou não como bem imobiliário.

O n.º 1 do artigo 13.º da CDT encerra igualmente a possibilidade de o Estado da Fonte ou, mais concretamente, o Estado onde tais bens imobiliários se encontram, patentear pretensões tributárias.

As regras acima enunciadas assentam num princípio de tributação que atribui competência ao *locus rei sitae*, isto é, ao lugar da situação dos bens. Conforme resulta dos comentários ao Modelo de Convenção OCDE (adiante designada MCOCDE), esta prática deve-se ao facto de existir uma relação económica muito estreita entre a fonte do rendimento e o Estado da fonte, i.e., o Estado onde se situa o imóvel gerador do rendimento³.

Por oposição, o artigo 13.º da CDT atribui, no seu n.º 4, a competência exclusiva para tributar ao Estado da Residência, quando estiverem em causa mais-valias. Esta regra comporta, todavia, três excepções, elencadas nos números 1 a 3 do mesmo artigo.

Com efeito, sempre que as mais-valias resultem da alienação de bens imóveis, ao Estado onde aqueles bens se situam assiste a possibilidade de tributar a mais-valia, respeitando a mesma lógica que preside à tributação dos rendimentos imobiliários a que já se fez alusão.

Por outro lado, os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários que façam parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado contratante tenha no outro Estado, ou de bens mobiliários afectos a uma instalação fixa de que um residente de um Estado disponha no outro Estado para o exercício de uma profissão independente, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável ou dessa instalação fixa, podem ser igualmente tributados no Estado da Fonte.

Finalmente, também os rendimentos provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional ou de bens mobiliários afectos à exploração desses navios apenas podem ser tributados no Estado contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

³ Sobre a natureza dos comentários à CMOCDE, vejam-se os parágrafos 28 ss. da Introdução à CMOCDE, Philip Baker, p. 3 e também Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional* (2007), Almedina, pp. 152 ss..

Ressalvadas estas três excepções, **as mais-valias apenas podem ser tributadas no Estado da Residência do respectivo beneficiário.**

No caso em apreço, a administração tributária portuguesa considerou que a mais-valia realizada por uma residente na Alemanha, em resultado da alienação de uma quota de uma sociedade com sede em Portugal, poderia aqui ser tributada, encontrando-se abrangida pelo n.º 1 do artigo 13.º e pelo n.º 5 do artigo 6.º da CDT.

Entendeu também o Tribunal *a quo* que o rendimento resultante da alienação da quota seria assimilado, no direito fiscal português, aos rendimentos derivados da alienação de bens imobiliários.

Tal entendimento produz, todavia, um resultado perverso e contrário ao objectivo visado pelas convenções para evitar a dupla tributação.

Efectivamente, analisando a Categoria F do IRS, constata-se que aí são enquadrados os rendimentos prediais, cujo *núcleo central*, como refere Manuel Faustino, é constituído pelas rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares⁴, abrangendo ainda a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga pelo senhorio⁵.

A Categoria G do IRS, por seu turno, abrange, determinadas indemnizações, importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, acréscimos patrimoniais não justificados, ganhos de certos jogos e, bem assim, mais-valias. Nestas estão compreendidas as mais-valias imobiliárias, as mais-valias resultantes da afectação de quaisquer bens do património particular a actividade profissional e empresarial exercida pelo proprietário, mais-valias de partes sociais e valores mobiliários, mais-valias relativas à propriedade intelectual, à propriedade industrial e ao “know-how”, quando o transmitente não é o seu titular originário e mais-valias de determinados instrumentos financeiros derivados e *warrants autónomos* e certificados⁶.

⁴ Manuel Faustino, IRS Teoria e Prática, Fisco, 180.

⁵ Sobre o conceito de rendimentos prediais no Código do IRS, veja-se também José Guilherme Xavier de Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos (2007), Coimbra Editora, 341 ss.

⁶ Para uma análise da problemática geral da tributação das mais-valias, veja-se Xavier de Basto (2007), 370 ss.

Se a tributação dos rendimentos prediais visa atingir os rendimentos gerados pelos prédios e que se reconduzem ao conceito fulcral, para efeitos desta categoria de rendimentos, de rendas, já a tributação das mais-valias, segundo André Salgado de Matos, “surge na medida em que a alienação de um determinado bem por um valor superior àquele por que foi adquirido tem por resultado um acréscimo patrimonial na esfera do sujeito alienante, em relação ao qual o princípio da capacidade contributiva reclama a existência de normas de incidência objectiva”⁷. O que se tributa com a mais-valia é um acréscimo patrimonial que decorre da saída de um bem da esfera jurídica do alienante, por valor superior àquele que previamente ditou a entrada desse mesmo bem no seu património.

Do exposto decorre que estamos, de facto, na presença de rendimentos de natureza muito diversa.

Não obstante, o Juiz *a quo*, considerando que o artigo 10.º do CIRS, em vigor à data, estipulava que constituíam mais-valias os ganhos obtidos que resultem quer da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, quer da alienação onerosa de partes sociais⁸, “concluiu, sem mais, que a lei portuguesa equipara os rendimentos resultantes de transmissões de partes sociais às transmissões de imóveis”, o que justificou a sua decisão de aplicar ao caso o n.º 5 do artigo 6.º da CDT.

Porém, como refere acertadamente o STA, “o facto de o artigo 10.º CIRS qualificar como mais-valias tributáveis quer os ganhos obtidos na alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis quer os ganhos resultantes da alienação de partes sociais não significa só por si que a lei assimile estes àqueles”.

Aliás, como bem se observa no Acórdão, os rendimentos em causa apresentavam tratamentos fiscais diversos, designadamente nos regimes para a determinação do rendimento colectável, já que, à data dos factos, as mais-valias imobiliárias apenas concorriam em 50% do seu saldo para o rendimento colectável, ao passo que as mais-valias mobiliárias concorriam pela totalidade. Quanto às taxas aplicáveis, constatava-se que as mais-valias imobiliárias eram englobadas com o rendimento das

⁷ André Salgado de Matos, Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Anotado (1999), Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, 163.

⁸ Assim como o faz, de resto, a actual redacção do citado artigo (artigo 10.º n.º 1 alíneas a) e b) do CIRS).

restantes categorias, enquanto as mais-valias mobiliárias motivavam a aplicação de uma taxa especial. Os benefícios fiscais aplicáveis aos dois tipos de rendimentos eram também distintos.

Perante tratamentos fiscais tão díspares, não se pode, naturalmente, considerar que o direito fiscal português assimila as mais-valias imobiliárias aos rendimentos de bens imobiliários.

Outro argumento emerge ainda do esclarecimento, constante do protocolo da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Singapura, sobre o significado da norma desta Convenção idêntica ao (e com numeração coincidente com o) n.º 5 do artigo 6.º da CDT⁹. Com efeito, o protocolo desta Convenção vem esclarecer que os rendimentos referidos no n.º 5 do respectivo artigo 6.º significam: (i) as importâncias respeitantes aos serviços prestados em conexão com o uso, na totalidade ou em parte, dos bens imobiliários; (ii) as importâncias relativas ao aluguer de maquinaria e de mobiliário instalado na propriedade imobiliária arrendada, quando as referidas importâncias estejam compreendidas na remuneração paga pelo uso dessa propriedade imobiliária; (iii) as importâncias respeitantes à cessão temporária da exploração de um estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, após dedução da renda paga, desde que o cedente não seja o proprietário do imóvel em que está situado o referido estabelecimento.

Finalmente, as reservas ao artigo 6.º da CMOCDE poderão igualmente contribuir para elucidar quais os rendimentos em regras visados pela assimilação¹⁰. Assim, por exemplo, a Espanha reserva-se o direito de tributar os rendimentos auferidos de qualquer forma de utilização de um direito de fruição de bens imobiliários situados no seu território, quando esse direito decorra da detenção de partes sociais da sociedade que detém o bem. Já a Finlândia reserva-se o direito de tributar os rendimentos dos accionistas de sociedades finlandesas provenientes de qualquer forma do direito de fruição de bens imobiliários situados no seu território e detidos pela sociedade, quando esse direito tenha por base a propriedade das partes sociais da sociedade. Por seu turno, o México reserva-se o direito de tratar como bem imobiliário qualquer direito de utilização ou de fruição de bens imobiliários situados num Estado Contratante,

⁹ Sobre o valor jurídico e o objecto dos protocolos anexos aos textos das Convenções, veja-se Alberto Xavier, p. 109.

¹⁰ Sobre o papel das reservas, veja-se Philip Baker, p. 4 e também os parágrafos 31-32 da Introdução à CMOCDE.

quando essa utilização ou fruição diga respeito a um acordo de *time sharing*, o qual, segundo a sua legislação interna, não constitui um bem imobiliário¹¹.

O exposto evidencia que os rendimentos visados pela referência a rendimentos assimilados pela legislação do Estado da Fonte a rendimentos derivados de bens imobiliários não são os ganhos obtidos com a alienação de partes sociais. Diversamente, estão sempre em causa rendimentos decorrentes de direitos de fruição de bens imobiliários, intrinsecamente associados a estes bens e que, embora constituam uma receita autónoma, devem ser equiparados a rendimentos imobiliários, justificando, desta forma, a tributação do rendimento pelo Estado onde se localizam os bens.

3. Conclusões

A competência para tributar as mais-valias, na CDT em análise, é, regra geral, do Estado da Residência, desde que não se esteja perante uma das três exceções previstas nos números 1 a 3 daquele artigo.

Quanto aos rendimentos dos bens imobiliários, é ao Estado onde os mesmos estão localizados que assiste a prerrogativa de tributar.

Na CDT prevê-se a possibilidade do Estado da Fonte tributar os rendimentos mobiliários, mas unicamente na medida em que estes sejam assimilados pelo direito fiscal daquele Estado a rendimentos derivados de bens imobiliários.

No direito fiscal português não se verifica, contudo, essa assimilação, sendo consideravelmente distinto o tratamento fiscal dos rendimentos mobiliários e imobiliários.

Uma norma como a do n.º 5 do artigo 6.º da CDT visa tributar como rendimentos imobiliários aqueles que estão intrinsecamente ligados a um bem imóvel, pese embora lhe sejam autónomos, o que não é o caso do rendimento em análise.

¹¹ Maria da Graça Simões Carvalho, *Aplicação das Convenções sobre a Dupla Tributação* (2000), Editora Rei dos Livros, pp. 109-118.

A alienação de uma quota de uma sociedade não preenche, por isso, o âmbito de aplicação daquele artigo, dado que o rendimento daí resultante, independentemente de no artigo 10.º do CIRS, em vigor à data dos factos, elencar como mais-valias ambos os rendimentos.

Face ao exposto, subscreve-se, na íntegra, a decisão do Supremo Tribunal Administrativo ao atribuir, no caso em apreço, a competência tributária exclusivamente ao Estado da Residência.

