

Legislação

Diploma - Acórdão n.º 275/2016, de 28 de julho

Estado: vigente

Resumo: Não julga inconstitucional a norma extraída do artigo 10.º, n.º 12, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, na redação dada pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, segundo a qual a exclusão estabelecida no n.º 2 do mesmo artigo não abrange as mais-valias provenientes de ações de sociedades cujo ativo seja constituído, desde o momento da aquisição das ações até ao momento da sua alienação, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis situados em território português.

Publicação: Diário da República n.º 144/2016, Série II de 2016-07-28, páginas 23496 - 23503

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Ver - original do DR

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 275/2016, de 28 de julho

Processo n.º 815/15

Acordam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I. Relatório

1 - Na sequência de requerimento de constituição do tribunal arbitral coletivo apresentado ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ("RJAT"), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, Mário Nuno dos Santos Ferreira e Paula Cristina Domingues Paz Dias Ferreira, ora recorridos, pediram a anulação do indeferimento do recurso hierárquico por si interposto do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS") n.º 2011 5002329619, relativa ao ano de 2007, bem como a anulação da mesma liquidação. Por decisão de 29 de abril de 2015, o Tribunal Arbitral constituído no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa julgou procedente o referido «pedido de pronúncia arbitral, com fundamento em vício de violação de lei, por aplicação da norma do artigo 10.º, n.º [1]2, do CIRS [ou Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro], materialmente inconstitucional por violação do princípio da igualdade» (fls. 33).

O tribunal começou por fixar o entendimento que faz daquele preceito. Na verdade, a propósito de outra questão de inconstitucionalidade suscitada pelos então requerentes - a «inconstitucionalidade por violação dos princípios da tipicidade e da segurança e certeza jurídicas», analisada a fls. 27 a 29 - , o mesmo tribunal considerou necessário proceder à seguinte interpretação:

«[T]endo em mente o referido princípio da tipicidade, que exige uma suficiente determinabilidade e previsibilidade da incidência dos impostos, a omissão de referência a qualquer dos momentos potencialmente relevantes para definir a percentagem acionadora da estatuição desta norma [- o artigo 10.º, n.º 12, do CIRS -] só pode ser interpretada, sem violação daquela regra constitucional e com salvaguarda do princípio da segurança jurídica, como exigindo que a percentagem que define o limite da incidência se verifique em todos esses momentos, isto é, desde o momento da aquisição das ações até ao momento da alienação.

[...]

Está-se, assim, perante uma norma anti abuso especial, vocacionada para a tributação de mais-valias de ações de sociedades criadas para a detenção permanente de imóveis e em que, por isso, os ativos serão de forma permanente maioritariamente constituídos por imóveis e direitos reais sobre imóveis.

Esta ratio legis, que é a única que pode explicar a opção legislativa, acompanhada da não indicação do momento relevante para apurar se o ativo é constituído maioritariamente por imóveis ou direitos reais sobre imóveis, corrobora a conclusão de que será necessário, para preencher a hipótese do n.º 12 do artigo 10.º, que a percentagem superior a 50 % se tenha verificado durante todo o período de detenção das ações, o que seguramente se verificará nas sociedades constituídas para obtenção dos efeitos fiscais que se pretendeu reprimir.

Será esta a única interpretação conforme à Constituição, por eliminar a indeterminabilidade do momento relevante para apurar a constituição do ativo.» (fls. 28, v.º, e 29)

Passando à análise da alegada violação do princípio da igualdade pelo artigo 10.º, n.º 12, do CIRS, entendeu aquele tribunal que «[a] norma em causa cria situações de discriminação do tipo das referidas pelos Requerentes, para que não se consegue divisar uma justificação razoável, pelo que se tem de considerar que o critério da definição da tributação das mais-valias com base na percentagem de 50 % relativa a imóveis situados em território nacional é puramente arbitrária» (fls. 30, v.º). E, após fundamentar a sua posição, concluiu a fls. 32, v.º:

«Do exposto, conclui-se que o n.º 12 do artigo 10.º do CIRS afronta o princípio constitucional da igualdade, pelo que o ato que aplicou aquela norma enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação [artigo 135.º do CPA de 1991, vigente ao tempo da prática do ato de liquidação e subsidiariamente aplicável por força do artigo 2.º, alínea c), da LGT].»

2 - Inconformada com esta decisão, a Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT") interpôs recurso de constitucionalidade da mesma, com fundamento no artigo 70.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei do Tribunal Constitucional - "LTC"), peticionando a fiscalização da constitucionalidade do artigo 10.º, n.º 12, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("CIRS"), aditado pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, e revogado pelo artigo 2.º da Lei n.º 15/2010, de 26 de julho. Também o Ministério Público, depois de tomar conhecimento do citado acórdão arbitral, dele interpôs recurso de constitucionalidade ao abrigo do disposto nos artigos 70.º, n.º 1, alínea a), e 72.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, ambos da LTC.

Os dois recursos, tendo sido inicialmente rejeitados no tribunal recorrido, foram admitidos por este Tribunal, com base no artigo 77.º da LTC (v., respetivamente, os Acórdão n.ºs 368/2015 e 526/2015, ambos disponíveis, assim como os demais adiante citados, em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>). Posteriormente, o relator determinou a apensação aos autos do recurso interposto pela AT do recurso interposto pelo Ministério Público (fls. 111).

3 - Os recorrentes e os recorridos apresentaram alegações.

3.1 - A AT conclui as suas, nos seguintes termos:

«I. Em causa nos autos está a desaplicação da norma ínsita no artigo 10.º, n.º 12 do CIRS, aditada pela Lei 39-A/2005, de 29 de julho, tendo por base a sua inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade.

II. A norma sub judice estabelece que: "a exclusão estabelecida no n.º 2 não abrange mais-valias provenientes de ações de sociedades cujo ativo seja constituído, direta ou indiretamente, em mais de 50 % por imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português".

III. Entendeu o douto Tribunal arbitral que a norma em causa viola o princípio igualdade constante do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, porquanto entre as sociedades anónimas, que detêm imóveis no território português e estão sujeitas ao n.º 12, do artigo 10.º, do CIRS e aquelas que detêm imóveis situados no estrangeiro estas últimas beneficiavam da exclusão de tributação na

alienação das participações sociais, sem qualquer limite de percentagem de imóveis que compõem o ativo, pelo que não se aplicaria a norma constante do artigo 10.º, n.º 12, do CIRS.

IV. O artigo 10.º n.º 12 do CIRS (aditado pela Lei 39-A/2005, de 29 de julho), é uma norma anti abuso específica (ao contrário da CGAA constante do artigo 38.º n.º 2 da Lei Geral Tributária) denominada por sniper's approach, cuja ratio legis é evitar que pela via da transmissão de participações sociais se exclua de tributação impostos que incidem sobre a transmissão de imóveis.

V. O relatório e parecer da Comissão de Orçamento e Finanças sobre a Proposta de Lei n.º 24/X - Orçamento Retificativo para 2005, indica que, a alteração ao artigo 10.º aparece enquadrada nas medidas de combate à fraude e evasão fiscais em que através de autorização legislativa o governo propôs-se a desenvolver um conjunto de medidas que procurem o combate à fraude e evasão e o reforço da eficiência fiscal (.) c) Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares no que se refere à norma atualmente em vigor, que exclui do âmbito de incidência de IRS as mais-valias realizadas por via da alienação de ações detidas há mais de 12 meses passa a não ser aplicável, quando o ativo da sociedade seja constituído direta ou indiretamente em mais de 50 %por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português (artigo 9.º do Capítulo IV - Imposto Direto)".

VI. Sucede que, não estamos perante qualquer violação do princípio da igualdade, atendendo ao facto de todas as sociedades anónimas poderem deter no seu ativo imóveis situados no estrangeiro e não serem abrangidas pela norma constante do artigo 10.º n.º 12 do CIRS, como igualmente todas as sociedades anónimas que detêm no seu ativo imóveis situados em território português, se encontram sujeitas à limitação da norma em causa.

VII. Ou seja, não está patenteada qualquer discriminação em função da qualidade de residente e não residente e intrínseca à pessoa jurídica, mas tão-somente perante uma diferenciação em função da localização de um determinado imóvel que compõe o ativo de uma sociedade anónima e cujo quadro legal é idêntico para todos os sujeitos.

VIII. Deste modo, a mera diferenciação de desigualdades fácticas, não é per si suficiente para impor uma situação de desigualdade, na medida em que a tributação universal ao nível dos impostos sobre o rendimento, não tem a força gravitacional de igualizar situações fácticas que são diferentes, porquanto um imóvel situado no estrangeiro está sujeito ao regime de tributação vigente no país onde se encontra situado, bem como a diferentes ónus, encargos, benefícios e outras particularidades que divergem da carga tributária incidente sobre um imóvel situado em território português.

IX. Por outro lado, já o imóvel atrai para si a tributação sobre o património e inclusive as mais-valias geradas com alienação de imóveis conforme é referido no artigo 13.º n.º 1 da Convenção Modelo da OCDE.

X. Aquiesce assim que não podemos igualizar a localização de um imóvel situado no estrangeiro, com um imóvel situado em território Português, dado que o princípio consagrado no direito tributário internacional é o de que o Estado da situação do imóvel goza de uma competência tributária ilimitada sobre a tributação dos rendimentos e ganhos associados a imóveis situados no seu território.

XI. Retira-se, pois, destes ensinamentos e da doutrina comumente aceite que o princípio da igualdade consiste em dar tratamento igual ao que é igual e tratamento desigual ao que é desigual atendendo aos seus efeitos e conexões internacionais.

XII. Deste modo, não é arbitrário, nem manifestamente injustificado o legislador excluir da norma anti abuso específica os imóveis situados fora do território português.»

3.2 - O Ministério Público formulou no final das suas alegações as seguintes conclusões:

«1.ª O presente recurso do Ministério Público tem por objeto a decisão final arbitral, de 29 de abril de 2015, proferida no Proc. 703/2014-T do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), na parte em que recusou a aplicação do n.º 12 do artigo 10.º do CIRS (na redação da Lei 39-A/2005, de 29 de julho), com fundamento na sua inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade.

2.^a Deverá ser liminarmente atribuído ao recurso efeito suspensivo, requisitando-se ao tribunal arbitral o processo principal (arts. 78.º, n.º 4 da LOFPTC e 26.º, n.º 1 do RJAT).

3.^a Julgou-se, por vencimento, na decisão recorrida que a diferenciação de tratamento em razão da situação dos imóveis em território nacional, tal como estabelecida na disposição normativa em causa, apresenta-se sem justificação razoável, como puramente arbitrária.

4.^a Entendeu-se, em contraponto, na declaração de voto junta ao acórdão arbitral, que o princípio constitucional de igualdade, devidamente interpretado e aplicado, se mostra insuscetível de pôr em crise a diferença de tratamento estabelecida no n.º 12 do artigo 10.º do CIRS, na considerada redação da Lei 39-A/2005, norma anti abuso com justificação coerente.

5.^a A política fiscal vem assinalada na Constituição como instrumento capital para promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento [artigo 81.º, alínea c)].

6.^a O sistema fiscal, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, visa uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º 1 da CRP).

7.^a À tributação do património comete-se o objetivo de contribuir para a igualdade entre os cidadãos (artigo 103.º, n.º 1 da CRP).

8.^a O imposto sobre o rendimento pessoal, que ora releva, conforme diretiva constitucional, visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar (artigo 104.º, n.º 1).

9.^a O Código de IRS passa a acolher o conceito lato de rendimento-acréscimo, assente no princípio da capacidade contributiva. A inclusão das mais-valias na base de incidência do imposto pessoal é, ademais, portadora de legitimação, em termos de equidade.

10.^a O próprio conceito e a questão da tributação das mais-valias (maxime, das mais-valias provenientes da alienação de ações), presentes as flutuações de política legislativa na matéria, mostram-se dos pontos mais controversos do Código do IRS.

11.^a Cruzam-se no tema, por um lado, a defesa do princípio da equidade, posto em crise com a exclusão de tributação das mais-valias ou a sua sujeição a um regime fiscal favorável e a salvaguarda da citada diretiva constitucional na matéria (artigo 104.º, n.º 1 da CRP), a unidade e a progressividade da natureza do imposto.

12.^a Por outro lado, razões de funcionalidade e impacto económico, designadamente quanto aos alegados efeitos perversos decorrentes da tributação das mais-valias na captação do aforro para a dinamização do mercado de valores mobiliários.

13.^a «Existe, com efeito, especialmente no tratamento fiscal das mais-valias de partes sociais e outros valores mobiliários, um afastamento nítido dos princípios gerais de equidade, proclamados pela Reforma Fiscal de 1989, que apenas parece ditado pelo objetivo extrafiscal do desenvolvimento do mercado financeiro. O próprio preâmbulo do CIRS é explícito a este respeito no seu n.º 12. Compreende-se, pois, que sejam as soluções adaptadas em matéria de tratamento das mais-valias realizadas por pessoas singulares em partes sociais e outros valores mobiliários as que suscitam maior dúvida, quando se analisa o conjunto do tratamento fiscal dos rendimentos da categoria G. Serão essas soluções sustentáveis à luz de um compromisso equilibrado entre objetivos extrafiscais de desenvolvimento do mercado financeiro e de concorrência fiscal e as exigências indeclináveis de equidade do tratamento das diferentes categorias de rendimentos?» (Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, 1996).

14.^a Interessa, a propósito dos termos em que se expressa o n.º 12 do artigo 10.º do CIRS, ter presente a norma constante do n.º 4 do artigo 13.º da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, norma mimeticamente simétrica da contida naquele preceito.

15.^a Paralelamente, em idênticas circunstâncias às previstas no n.º 12 do artigo 10.º do CIRS, ficam os não residentes excluídos da isenção estabelecida no n.º 1 do artigo 27.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

16.^a A lei interna portuguesa (no datado quadro histórico de 2007, que releva no caso dos autos) assume pretender tributar as mais-valias provenientes da alienação de ações de sociedades, sempre que o respetivo ativo seja constituído, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis - precisando, para maior clareza, a situação em território nacional desses imóveis.

17.^a A situação em território nacional dos imóveis constitui o elemento de conexão para igualmente sujeitar a tributação as mais-valias auferidas, naquelas circunstâncias, por não residentes.

18.^a Elemento de conexão expressamente previsto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 13.º da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património.

19.^a Não interessa, no caso dos autos, cuidar da eventual não tributação de mais-valias auferidas por residente pela alienação de ações de sociedades, cujo ativo seja constituído, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados no estrangeiro ou da dupla tributação internacional de mais-valias auferidas por não residente pela alienação de ações de sociedades residentes em Portugal, cujo ativo seja constituído, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis aqui situados - situações, aliás, prevenidas nos arts. 13.º e 23.º-A da Convenção, nas diferentes convenções bilaterais assinadas por Portugal, bem como, na lei interna, no artigo 81.º do CIRS e que, na normalidade das coisas, não se deverão verificar.

20.^a Embora os requerentes, no pedido de constituição do tribunal arbitral, tenham aludido à violação do princípio da capacidade contributiva, não foi ela retida na decisão recorrida, nem se vê, fundamentadamente, como tal princípio possa ser afetado pela norma em causa.

21.^a Também a norma em causa não resulta questionada à luz do princípio da igualdade, nas suas vertentes de generalidade e uniformidade da lei do imposto: no segmento do período histórico considerado, há lugar à tributação (à não exclusão da tributação) em sede de IRS, sempre que as mais-valias auferidas sejam provenientes da alienação de ações de sociedades, cujo respetivo ativo seja constituído, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis.

22.^a Seria, inversamente, o próprio regime de autonomia e de favorabilidade na tributação das mais-valias, designadamente a não tributação das mais-valias provenientes da alienação de ações, que, assentando embora em objetivos extrafiscais de desenvolvimento do mercado financeiro, poderia ser questionado à luz do princípio de igualdade, mediado pelo da equidade, bem como do princípio da unidade e progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal.

23.^a Resta apurar se a norma contida no n.º 12 do artigo 10.º do CIRS (no período de vigência da Lei 39-A/2005), tal com vem declarado na decisão arbitral, viola o princípio constitucional da igualdade tributária, agora na sua dimensão de «proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional».

24.^a Não caberá, desde logo, em sede do presente recurso de constitucionalidade sindicarmos o integral acerto da solução contida na disposição legal em causa, na sua conjugação com outras normas infraconstitucionais, designadamente do CIRC (diploma que não disciplina o caso dos autos).

25.^a O aditamento do n.º 12 do artigo 10.º do CIRS pela Lei 39-A/2005 integra, declaradamente, um «conjunto de medidas que procurem o combate à fraude e evasão e o reforço da eficiência fiscal». Visaria, como norma anti abuso, o combate à criação de sociedades anónimas detentoras de imóveis, muitas vezes de grande valor, como veículos de evasão, total ou parcial, ao imposto sobre mais-valias imobiliárias.

26.^a Excluiu, para tanto, do próprio âmbito de exclusão de tributação das mais-valias, estabelecida na alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo 10.º, as situações visadas - situações de interposição de sociedades

anónimas entre as pessoas singulares e os bens imóveis, com o apontado objetivo de evasão fiscal -, fazendo-as, aliás, ingressar no regime geral de tributação dessa categoria de rendimentos, constante do n.º 1.

27.ª Não interessará precisar se a exclusão tributária estabelecida na alínea a) do n.º 2 do artigo 10.º do CIRS corresponde, verdadeiramente, a uma situação tributária de natureza estrutural ou se funcionalmente se deverá reconduzir a benefício fiscal.

28.ª O legislador fiscal sempre disporia, neste domínio, de ampla liberdade de conformação, apenas objeto de um controlo negativo, à luz da proibição do arbítrio.

29.ª E, no caso, a diferença de tratamento na tributação das mais-valias provenientes da alienação de ações, consoante as sociedades a que respeitam disponham maioritariamente no seu ativo de imóveis ou de direitos reais sobre eles, ou não, assenta em realidades económicas distintas e mostra-se consequente com o objetivo de combate à detetada evasão fiscal.

30.ª Replica, ademais, a nível do ordenamento interno, a solução viabilizada no n.º 4 do artigo 13.º da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património e em diversas convenções bilaterais nesse quadro celebradas - aí incluída a titularidade direta ou indireta dos ativos imobiliários, prevenindo-se o fenómeno de interposição em cascata de diversas sociedades.

31.ª Não se verifica, igualmente, na sua dimensão de proibição do arbítrio, violação do princípio da igualdade tributária.»

3.3 - Os recorridos terminaram as suas contra-alegações, formulando as seguintes conclusões:

«1.ª Os ora Recorridos interpuseram junto do Tribunal Arbitral um pedido de pronúncia arbitral no sentido de que, o mesmo, se pronunciasse sobre a legalidade da liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 2007, tendo aquele tribunal decidido julgar como materialmente inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, a norma do artigo 10.º, n.º 2, do Código do IRS. Consequentemente foram os atos objeto de pronúncia arbitral anulados e declarados ilegais com base em vício de violação de lei.

2.ª Justificou aquele tribunal arbitral a sua decisão com base no entendimento de que não existe qualquer razão para que o legislador estabeleça uma distinção entre o tratamento fiscal de dois sujeitos passivos que revelam uma mesma capacidade contributiva apenas justificada pela propriedade ou direitos reais sobre imóveis em território nacional ou em território estrangeiro.

3.ª Por não concordar com tal entendimento, veio a Autoridade Tributária interpor o presente recurso de não inconstitucionalidade da norma constante do artigo 10.º, n.º 12, do Código do IRS, propugnando, em abono da sua tese, que não ocorre qualquer discriminação em função da qualidade de residente ou não residente, já que as sociedades são livres de deter imóveis no estrangeiro, mas tão-só em função da localização dos imóveis, a qual sempre se justificará em virtude de o Estado Português não ter qualquer competência ou legitimidade para tributar rendimentos de imóveis situados fora do território português, ao abrigo do princípio da *lex rei sitae*.

4.ª Conclui no sentido de que o artigo 13.º da CRP é inoperante perante situações de desigualdade fáctica, como o presente caso, e que realidades diferentes são tratadas de forma diferente, pelo que não é arbitrário, nem manifestamente injustificado o legislador excluir da norma anti abuso específica os imóveis situados fora do território português.

5.ª No seguimento de tal argumentação vai também o Ilustre Procurador-Geral Adjunto do Ministério Público ao mencionar que a norma em questão encontra justificação coerente à luz do princípio da igualdade, relevando para este entendimento as medidas unilaterais de eliminação da dupla tributação constantes do n.º 4, do artigo 13.º da Convenção Modelo da OCDE, bem como os artigos 81.º do Código do IRS e 91.º do Código do IRC.

6.ª Conclui, ainda, no sentido de que a diferença de tratamento na tributação das mais-valias provenientes da alienação de ações, assenta em realidades distintas e é compatível com os princípios da igualdade e da proibição do livre arbítrio.

7.^a Não obstante, e estando em causa a interpretação da norma e a sua conformidade à CRP, cumpre referir, salvo melhor entendimento, que o elemento gramatical da norma ínsita no artigo 10.^o, n.^o 12, do Código do IRS, refere, sem margem para difusas interpretações, que se encontram sujeitas a tributação em sede de IRS as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de ações de sociedades anónimas cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, direta ou indiretamente, por imóveis situados, apenas, em território português.

8.^a Por seu turno, e no que ao elemento teleológico diz respeito, é patente que a norma foi criada com o intuito único e específico de evitar o abuso e a fraude dos sujeitos passivos através da criação de sociedades anónimas cujo objetivo se prendia unicamente com a evitação da tributação sobre mais-valias imobiliárias, tendo sido tal objeto, e suas fontes legais, mencionado e explicitado tanto em sede da decisão arbitral, como em sede de alegações por parte da Autoridade Tributária e do Ministério Público.

9.^a Ademais, e atendendo ao elemento sistemático, tal como definido na doutrina portuguesa, será de concluir que a norma constante do n.^o 4, do artigo 13.^o, da Convenção Modelo da OCDE, não se poderá considerar como Lei vigente no ordenamento jurídico tributário português, devendo a sua utilização como elemento interpretativo ser considerada como qualquer outro elemento doutrinal, já que a Convenção Modelo não vincula o Estado Português à sua redação e às orientações genéricas fornecidas pela OCDE, mas apenas o vincularão as Convenções bilaterais celebradas pelo Estado Português com outros países, sendo certo, porém, que a redação da norma varia consoante a respetiva convenção bilateral e apenas vincula bilateralmente os Estados contratantes.

10.^a Acresce que, relativamente ao atual artigo 27.^o, n.^o 3, do EBF, na redação vigente à época dos factos, sempre terá tal normativo de ser usado, em termos interpretativos, aplicando-se as necessárias adaptações em termos sistemáticos. Isto porque, os benefícios fiscais, ao contrário dos desagregamentos estruturais tal como a norma do artigo 10.^o, n.^o 12, do Código do IRS, não estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva em termos de limites à sua conformação no ordenamento jurídico, sendo que, e por seu turno, os desagregamentos estruturais, enquanto opções legislativas de política fiscal, encontram-se limitados por este princípio, devendo a sua interpretação e conformidade no ordenamento jurídico conformar-se em respeito ao mesmo.

11.^a Sem prejuízo dos demais, sempre se refira que será de considerar ao nível interpretativo um outro elemento, designadamente, a decisão proferida pelo TJUE, no seu Acórdão C-345/95, tendo sido decidido por aquele tribunal que o n.^o 5, do mesmo artigo 10.^o do Código do IRS, era contrário às liberdades fundamentais da UE, posto que estabelecia um tratamento diferenciado e negativamente discriminatório entre sujeitos passivos que reinvestissem o produto de uma mais-valia imobiliária noutra imóvel situado no estrangeiro, em relação aos sujeitos passivos que reinvestissem a mesma mais-valia em imóveis situados em território português, pois, no primeiro caso tal mais-valia seria tributada, e no segundo caso, não o seria, sem que qualquer interesse público ou geral preponderante justificasse tal discriminação.

12.^a Assim, e à semelhança do precedente, também a norma do artigo 10.^o, n.^o 12, do Código do IRS estabelece um tratamento diferenciado em função da situação do sujeito passivo, acrescentando neste último caso que se encontra em causa a tributação de mais-valias mobiliárias e não de mais-valias imobiliárias, o que, per se, implica que não se possa ter em consideração o princípio da *lex rei sitae* como motivo preponderante para operar tal discriminação, devendo fazer-se a interpretação da norma à luz do princípio da capacidade contributiva e em vista de determinar se, em função do escopo da norma, existe alguma razão de interesse público ou geral que justifique tal tratamento discriminatório à luz do princípio da proibição do livre arbítrio.

13.^a Acresce que, e tal como é hoje aceite pela doutrina e jurisprudência portuguesas, o princípio da igualdade tributária implica que todos os cidadãos sejam tributados da mesma forma quando se encontrem na mesma situação, e tributados de forma diferente quando se encontrem em situações diferentes, sendo que, tal carácter uniformizador deverá ser apurado por um único critério: a capacidade contributiva de cada cidadão.

14.^a Nestes termos, este princípio terá de ser observado pelo legislador ordinário ao estabelecer as normas de incidência dos impostos, sendo que a tributação que dele resultar deverá aproximar-se o mais

possível de tal desiderato fundamental, pelo que, qualquer discriminação que não encontre na lei justificação, e que estabeleça uma discriminação arbitrária ou desprovida de justificação noutra princípio fundamental, sempre se há de reputar como arbitrária, e por isso materialmente inconstitucional por contrária ao princípio da capacidade contributiva.

15.^a Por seu turno e em sede de IRS, o legislador patenteou, à luz do princípio da capacidade contributiva, o princípio da tributação pelo rendimento universal, constituindo este um princípio estruturante em sede deste imposto, pois permite que dois residentes em território português que revelem a mesma capacidade contributiva, mas em que um deles apenas obtenha rendimentos em território português, enquanto outro obtenha rendimentos de fonte estrangeira, sejam tributados de igual forma, e suportem o mesmo imposto por referência à sua situação patrimonial equivalente.

16.^a Ora, em vista destes princípios e considerando a redação da norma do artigo 10.^o, n.^o 12, do Código do IRS, verifica-se que, não obstante estarmos perante uma mesma capacidade contributiva revelada pelo mesmo património, um sujeito passivo com residência fiscal em território português possa: (i) ser tributado se os imóveis que compõem o limite de 50 % estiverem situados em território português; (ii) não ser tributado se o limite de 50 % for composto integralmente por imóveis situados fora do território português; ou (iii) não ser tributado se o limite de 50 % for composto por imóveis situados fora do território português e por imóveis situados em território português, desde que, neste último exemplo, os imóveis situados em território português não influenciem em mais de 50 % o ativo da sociedade.

17.^a Assim, e em vista dos objetivos do n.^o 2 e do n.^o 12, do artigo 10.^o, do Código do IRS, a localização dos imóveis não constitui um elemento do facto tributário em si, mas antes, um critério acessório a esse facto, de uma eventual tributação em sede de IRS, em sede de mais-valias mobiliárias, não sendo suficiente ou adequado a fazer extinguir o abuso de direito e das formas jurídicas que o legislador pretendia evitar.

18.^a Motivo pelo qual, deve este Tribunal julgar materialmente inconstitucional o n.^o 12, do artigo 10.^o, do Código do IRS, por violação do princípio da igualdade tributária, na sua vertente da capacidade contributiva posto que, trata de forma desigual o mesmo tipo de rendimento e sujeitos passivos colocados na mesma situação, baseando-se, tão-só, num critério arbitrário e que em nenhum outro princípio de interesse público ou geral encontra justificação.

19.^a Quanto a este último ponto, sempre se deixe claro que a diferenciação de tratamento entre dois sujeitos passivos com residência fiscal em território português que revelem capacidades contributivas semelhantes apenas se encontra alicerçada na própria localização dos imóveis, não sendo possível retirar da lei, do seu escopo, ou de outra qualquer norma tributária do sistema português, outra cabal justificação para operar tal discriminação.

20.^a Pelo que, o critério usado pelo legislador de considerar a localização dos imóveis para aferir da percentagem de 50 % prevista no n.^o 12, do artigo 10.^o, do Código do IRS, revela-se arbitrário, violando tal disposição o princípio da proibição do livre arbítrio.

21.^a Em último lugar, e quanto a este tema, resta apenas sublinhar que não será possível uma interpretação truncada do preceito em análise, já que, estamos perante uma norma de incidência que estabelece requisitos cumulativos, o que, por força do artigo 9.^o, n.^o 2, do CC, bem como da doutrina portuguesa existente, impede que o intérprete da lei não possa estabelecer um pensamento legislativo que não tenha a mínima correspondência com a letra da lei, não sendo, pois, possível uma interpretação restritiva da norma, por tal eventualidade afigurar-se, desde logo, violadora do mesmo artigo 9.^o, n.^o 2, do CC.

22.^a Por outro lado, cumpre, ainda, analisar a norma do n.^o 12, do artigo 10.^o, do Código do IRS, à luz do princípio da legalidade, bem como dos princípios da segurança e certeza jurídicas, tendo por base, em especial, o princípio da tipicidade, no sentido de a Lei Fundamental estabelecer um certo grau de determinabilidade em relação aos elementos essenciais de incidência do imposto, obrigação, essa, decorrente dos n.^{os} 2 e 3, do artigo 103.^o da CRP.

23.^a Neste âmbito, encontramos em oposição, por um lado, a necessidade de o legislador limitar a atuação discricionária da administração, através da previsão e estatuição na normal legal de todos os

elementos essenciais do imposto, sendo que dessa norma deverá ser possível extrair quais os objetivos da lei e devendo os mesmos enformar a interpretação que administração vier a fazer do preceito normativo, e por outro, os limites impostos pelo princípio da praticabilidade, sendo possível ao legislador estabelecer na lei conceitos indeterminados para que a norma respeite, da forma mais abrangente possível, os ditames da igualdade tributária.

24.^a Destarte, e atendendo ao exposto, verifica-se, in casu, que a norma cuja inconstitucionalidade se syndica, é uma norma tributária de incidência, pelo que deve determinar de forma suficientemente objetiva o seu núcleo e respetiva extensão dos deveres tributários, no sentido de dever conferir uma estatuição suficiente que permita ao contribuinte saber em que casos pode estar sujeito às consequências decorrentes da norma.

25.^a Nestes termos, não tendo o legislador estabelecido no n.º 12, do artigo 10.º, do Código do IRS, qual o momento em que se deverá aferir se o ativo da sociedade é constituído em mais de 50 % por bens imóveis, veio permitir que a Autoridade Tributária o fizesse em seu lugar, sem, no entanto, estatuir na letra da lei ou conferir à mesma qualquer diretriz ou objetivo que devesse presidir à sua interpretação.

26.^a Pelo que, a Autoridade Tributária preencheu de forma discricionária tal "vazio" legislativo, tendo a sua atuação levado a que se apurem resultados materiais dispares em função do critério adotado, os quais não encontram qualquer cabimento no escopo legal da norma, visto que, a aplicação deste n.º 12, do artigo 10.º, do Código do IRS, nos termos em que se encontra redigido e da forma como a Autoridade Tributária o aplica, poderá redundar na exigência de pagamento de imposto pela realização de mais-valias mobiliárias, ainda que a realização de tais mais-valias, não apresente qualquer motivação fraudulenta ou abusiva.

27.^a Acresce que, ainda que se tenha em consideração a argumentação da decisão arbitral, no sentido de que as obrigações acessórias da sociedade permitem determinar a percentagem de 50 %, ou que o legislador poderia ter definido, explicitamente, a obrigatoriedade de a sociedade elaborar um balanço extraordinário sempre que ocorresse uma alienação onerosa de participações sociais por parte de uma pessoa singular, sempre nos encontraríamos reconduzidos à forma como o uso de conceitos indeterminados, in casu, impede o intérprete da lei de alcançar os objetivos de justiça e concretização da igualdade tributária visada pela norma.

28.^a De facto, e atendendo à variedade de fatores externos à própria sociedade e ao sujeito passivo de IRS que podem influenciar a constituição do ativo da sociedade cujas participações sociais se alienam, nem o próprio destinatário da norma poderá, cabalmente, prever qual será a sua tributação em sede de mais-valias mobiliárias, a não ser que tenha o controlo da própria sociedade e possa influenciar o património da sociedade, caso em que, abusivamente e fraudulentamente conseguirá, ou poderá, facilmente manipular a percentagem do ativo da sociedade correspondente a imóveis ou a direitos reais sobre imóveis, assim evitando a incidência prevista na norma.

29.^a Pelo que, se encontra demonstrado que a amplitude dos conceitos indeterminados estatuídos na norma de incidência disposta no n.º 12, do artigo 10.º do Código do IRS viola, clamorosamente, os princípios da justiça tributária, segurança e certeza jurídicas, tal como decorrem do artigo 2.º da nossa CRP, bem como o princípio da tipicidade tal como configurado no artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, da Lei Fundamental, devendo o mesmo ser julgado.»

Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentação

4 - Em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, compete a este Tribunal «julgar inconstitucional ou ilegal a norma que a decisão recorrida, conforme os casos, tenha aplicado ou a que haja recusado aplicação, mas pode fazê-lo com fundamento na violação de normas ou princípios constitucionais ou legais diversos daqueles cuja violação foi invocada» (artigo 79.º-C da LTC). In casu o tribunal a quo recusou aplicação à norma extraída do artigo 10.º, n.º 12, do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, segundo a qual, a exclusão estabelecida no n.º 2 do mesmo artigo não abrange as mais-valias provenientes de ações de sociedades cujo ativo seja constituído, desde o momento da aquisição das ações até ao momento da sua alienação, direta ou indiretamente, em mais de

50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis situados em território português. A precisão temporal acrescentada ao teor literal do preceito resulta da interpretação conforme à Constituição realizada na decisão recorrida, prevenindo um juízo positivo de inconstitucionalidade fundado na violação do princípio da tipicidade fiscal consignado no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição.

Na verdade, o artigo 10.º do CIRS, na redação indicada, delimitava a incidência de IRS sobre as mais-valias: «os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de [- considerando apenas os casos relevantes -] a) alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis [...] b) alienação onerosa de partes sociais [...]»; sendo «o ganho sujeito a IRS [- considerando-se, nos termos do n.º 3, o mesmo ganho obtido no momento da prática de tais alienações apenas nos casos relevantes -] constituído: a) pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a) [e b)] do n.º 1» (cf. os respetivos n.ºs 1 e 4). O n.º 2 do mesmo preceito excluía de tais ganhos sujeitos a IRS «as mais-valias provenientes da alienação de: a) ações detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses». Porém, o n.º 12 do mesmo artigo em causa nos presentes autos estatua:

«A exclusão estabelecida no n.º 2 não abrange as mais-valias provenientes de ações de sociedades cujo ativo seja constituído, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português.»

Este n.º 12 foi aditado pela mencionada Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, e, posteriormente, e juntamente com o n.º 2 do mesmo artigo 10.º, foram revogados pela Lei n.º 15/2010, de 26 de julho.

Assim, e independentemente de estar em causa um desagravamento estrutural, uma isenção ou um benefício fiscal, durante a vigência, do artigo 10.º, n.º 12, do CIRS, verifica-se, relativamente à tributação das mais-valias mobiliárias, o seguinte: as mais-valias realizadas pela alienação onerosa de ações, detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, são excluídas da tributação em IRS, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do respetivo Código; mantendo-se este regime de exclusão, foi-lhe em 2005 introduzida relevante limitação, porquanto tal exclusão deixa de ser aplicada sempre que se trate de mais-valias provenientes de ações de sociedades cujo ativo seja constituído, direta ou indiretamente, por mais de 50 % de bens imóveis situados em território português. Ocorrendo tal circunstância - a exclusão da exclusão de tributação -, as mais-valias realizadas são sujeitas a tributação nos termos gerais.

5 - O aditamento do n.º 12 ao artigo 10.º do CIRS pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, integrou um conjunto de medidas destinadas a combater a fraude e a evasão fiscais. Esta Lei, que procede à primeira alteração à Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2005), tem na sua origem a Proposta de Lei 24/X. Refere-se no relatório, conclusões e parecer da Comissão Parlamentar de Orçamento e Finanças, que sobre ela incidiu:

«7 - Medidas de Combate à Fraude e Evasão e de Reforço da Eficiência Fiscal. 7.1 Através de autorização legislativa, o Governo propõe-se a desenvolver um conjunto de medidas que procurem o combate à fraude e evasão e o reforço da eficiência fiscal [...]

7.2 - Destacam-se as seguintes medidas de Incidência Fiscal Consagradas na Proposta de Lei em apreço [...]

c) Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares no que se refere à norma atualmente em vigor, que exclui do âmbito de incidência de IRS as mais-valias realizadas por via da alienação de ações detidas há mais de 12 meses passa a não ser aplicável, quando o ativo da sociedade seja constituído direta ou indiretamente em mais de 50 % por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português (artigo 9.º do Capítulo IV - Imposto Direto)» (DAR, 7 de julho de 2005, 2.ª série-A - N.º 32, pp. 34-35).

Na decisão recorrida, pode ler-se a propósito do artigo 10.º, n.º 12 em análise:

«[A] intenção legislativa que se pode aventar estar subjacente a esta norma será a de obstar a que, através da constituição de sociedades anónimas imobiliárias, primordialmente destinadas à detenção de imóveis, que mantenham ininterruptamente uma percentagem de imóveis no ativo superior a 50, se evite

abusivamente a tributação das mais-valias resultantes da alienação de bens imóveis. (-) Como referem os Requerentes, citando Xavier de Basto, "[...] o regime privilegiado das mais-valias em ações corre o risco de poder ser aproveitado para conseguir comunicar essa proteção a outras mais-valias tributáveis. A situação típica é a das sociedades anónimas detentoras de imóveis de grande valor, porventura adrede constituídas para servir de veículo de evasão, total ou parcial, do imposto sobre as mais-valias imobiliárias" [...]

Está-se, assim, perante uma norma anti abuso especial, vocacionada para a tributação de mais-valias de ações de sociedades criadas para a detenção permanente de imóveis e em que, por isso, os ativos serão de forma permanente.» (v. fls. 28, v.º)

De resto, sobre esta finalidade anti abuso da norma em apreço, existe um amplo consenso entre recorrentes e recorridos:

- Conclusão VI. das alegações da AT: «O artigo 10.º n.º 12 do CIRS (aditado pela Lei 39-A/2005, de 29 de julho), é uma norma anti abuso específica (ao contrário da CGAA constante do artigo 38.º n.º 2 da Lei Geral Tributária) denominada por sniper's approach, cuja ratio legis é evitar que pela via da transmissão de participações sociais se exclua de tributação impostos que incidem sobre a transmissão de imóveis»

- Conclusões 25.ª e 30.ª das alegações do Ministério Público: «O aditamento do n.º 12 do artigo 10.º do CIRS pela Lei 39-A/2005 integra, declaradamente, um «conjunto de medidas que procurem o combate à fraude e evasão e o reforço da eficiência fiscal». Visaria, como norma anti abuso, o combate à criação de sociedades anónimas detentoras de imóveis, muitas vezes de grande valor, como veículos de evasão, total ou parcial, ao imposto sobre mais-valias imobiliárias. [Tal norma r]eplica, ademais, a nível do ordenamento interno, a solução viabilizada no n.º 4 do artigo 13.º da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património e em diversas convenções bilaterais nesse quadro celebradas - aí incluída a titularidade direta ou indireta dos ativos imobiliários, prevenindo-se o fenómeno de interposição em cascata de diversas sociedades»;

- Conclusão 8.ª das contra-alegações dos recorridos: «[É] patente que a norma foi criada com o intuito único e específico de evitar o abuso e a fraude dos sujeitos passivos através da criação de sociedades anónimas cujo objetivo se prendia unicamente com a evitação da tributação sobre mais-valias imobiliárias, tendo sido tal objeto, e suas fontes legais, mencionado e explicitado tanto em sede da decisão arbitral, como em sede de alegações por parte da Autoridade Tributária e do Ministério Público».

O objetivo legal foi, assim, o de obstar à substituição de mais-valias imobiliárias sujeitas a tributação, resultantes da valorização dos imóveis, por mais-valias mobiliárias não tributadas resultantes da valorização dos ativos das sociedades proprietárias dos imóveis em causa. Na ausência da norma anti abuso, em vez de transacionar diretamente os imóveis que se tivessem valorizado por qualquer razão, existiria um incentivo a que se transacionasse apenas a participação no capital das sociedades suas proprietárias. E, conforme foi reconhecido no processo-base pelos ora recorridos, «foi com vista a evitar a evasão do imposto devido pela mais-valia obtida com a alienação de bens imóveis, que o legislador assimilou àquela a mais-valia obtida com a venda de ações de sociedades cujo ativo fosse constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis ou por direitos reais sobre imóveis situados em território português» (v. a decisão recorrida, fls 29, v.º, e 30).

6 - Resulta do acórdão recorrido que a norma em análise - mesmo depois da interpretação conforme à Constituição do citado artigo 10.º, n.º 12, do CIRS em ordem a compatibilizá-lo com o princípio da tipicidade fiscal - foi desaplicada por se considerar que a mesma viola o princípio da igualdade na sua dimensão de proibição do arbítrio:

«A norma em causa cria situações de discriminação do tipo das referidas pelos Requerentes [ora recorridos], para que não se consegue divisar uma justificação razoável, pelo que se tem de considerar que o critério da definição da tributação das mais-valias com base na percentagem de 50 % relativa a imóveis situados em território nacional é puramente arbitrária» (fls. 30, v.º).

Entre tais situações, cumpre referir a comparação entre a tributação de mais-valias mobiliárias originadas pela transação de ações de sociedades proprietárias de imóveis, se estes integrem mais de

50 % do respetivo ativo e se localizarem em território português e a não tributação dos mesmos valores, por exclusão de incidência:

«[S]e o limite de 50 % for composto integralmente por imóveis situados fora do território português; ou ainda

[S]e o limite de 50 % for composto por imóveis situados fora do território português e por imóveis situados em território português (desde que esses últimos não influenciem em mais de 50 % o ativo da sociedade)» (fls. 30)

Ainda segundo o entendimento dos recorridos, acolhido na decisão recorrida, «face aos objetivos do n.º 2 e do n.º 12 do artigo 10.º do Código do IRS, a localização dos imóveis é, pois, um requisito que serve para tratar de forma distinta o mesmo tipo de rendimento, perante o mesmo tipo de realidade, já que a localização dos imóveis não reconfigura o tipo de mais-valia, nem faz extinguir o abuso de direito que o legislador pretendia evitar» (fls. 30, v.º).

A estes argumentos acrescentou ainda o acórdão recorrido as seguintes considerações:

«[A] falta de razoabilidade [- entendida no contexto como arbitrariedade -] é acentuada pelo facto de não estar em causa a tributação de mais-valias imobiliárias, mas sim de mais-valias mobiliárias, tributadas com plena autonomia em relação a possíveis mais-valias imobiliárias. Na verdade, a tributação ou não das mais-valias mobiliárias é determinada pela localização de imóveis, mesmo que não venha a verificar-se qualquer valorização de imóveis que venha a ser tributável a nível de mais-valias em sede de IRC e, se esta dever ocorrer, é cumulável com ela.

Para além disso, o caso em apreço, em que se constata que, se se considerasse o balanço de 31-12-2006, não haveria lugar a tributação e ela passa a existir à face do balanço de 31-10-2007, sem que exista entre os dois momentos qualquer alteração contabilística do valor dos imóveis detidos pela sociedade, nem se vislumbre o que sucedeu para que o ativo global tenha diminuído (elevando, assim, a percentagem do valor dos imóveis, que se manteve inalterado), o que patenteia o absurdo do critério adotado para definir as situações que se consideram abusivas.

Na verdade, à face deste critério, qualquer alteração do ativo, mesmo que não se baseie em alteração do valor dos imóveis, pode levar a que se considere abusiva uma situação de detenção de ações por mero efeito de fatores absolutamente aleatórios e dissociados de qualquer comportamento dos sujeitos passivos detentores de ações, designadamente eventos que produzam diminuição do ativo global (como, por exemplo, furto ou deterioração de bens móveis ou mercadorias ou perda de valor de mercadorias por efeitos do mercado, a eliminação de um crédito por passar a ser considerado incobrável, o decaimento numa ação judicial, a diminuição do valor de ações cotadas de outras sociedades, etc.) ou circunstâncias que elevam o valor dos imóveis (como é o caso de valorização dos terrenos por mero efeito do mercado ou alterações do planeamento urbanístico).

A arbitrariedade e aleatoriedade da tributação dependente deste tipo de circunstâncias é ainda agravada pelo facto de para o apuramento da percentagem de 50 % do ativo bastar a mera titularidade indireta de imóveis ou direitos reais sobre imóveis, o que significa que os titulares de ações de uma sociedade podem passar a ficar sujeitos a tributação na sequência de factos que nem sequer têm a ver diretamente com essa sociedade, mas com outra de que essa detenha uma parte de capital, ou mesmo mais remotamente, com uma subsidiária de uma subsidiária, ou mesmo mais longinquamente, com uma subsidiária de uma subsidiária de uma subsidiária.

O essencial, quanto a violação do princípio da igualdade e que evidencia a arbitrariedade da definição da linha que separa a tributação e a não tributação, é que não há uma explicação aceitável para que uma alteração aleatória do capital de uma sociedade dominante derivada da diminuição de valor do capital de uma subsidiária de uma subsidiária de uma subsidiária (etc.), gerada por um incêndio ou um furto de mercadorias ou outro evento de cariz eventual e alheio a qualquer atividade dos detentores de ações que provoque uma desvalorização do ativo mobiliário global do grupo, pode levar a que seja considerada como uma atuação abusiva, por evasão ao pagamento de mais-valias imobiliárias, a alienação de ações por um acionista da sociedade dominante que adquiriu em bolsa ações da sociedade, em situação de absoluto alheamento em relação aos eventos acidentais que possam ocorrer e alterar o valor do ativo

mobiliário e suas subsidiárias remotas, e sem que haja qualquer valorização dos imóveis detidos pela sociedade, suscetíveis de gerar tributação desta a nível de mais-valias imobiliárias.

Especialmente decisivo para concluir pela arbitrariedade da definição de tributação decorrente desta norma, é a constatação de que se está perante uma norma anti abuso destinada a evitar que as pessoas singulares se subtraíam, por via da constituição de uma sociedade anónima, ao pagamento de mais-valias imobiliárias, passando a tributar, como mais-valias mobiliárias, situações em que, se não existisse a sociedade, não haveria mais-valias imobiliárias tributáveis.

A falta de justificação para esta tributação das mais-valias mobiliárias, como medida anti abuso para evitar a fuga ao pagamento de mais-valias imobiliárias decorre também do facto de, apesar desta tributação, a sociedade não fica dispensada de pagar as mais-valias imobiliárias que forem devidas, com aplicação de uma taxa de IRC que, em 2007, era superior à taxa aplicável às mais-valias mobiliárias previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRIS.

Se o objetivo da norma anti abuso é tributar a alienação das mais-valias imobiliárias que, por via de uma sociedade, se transformam em mais-valias imobiliárias não tributadas, só se pode justificar a aplicação da norma a situações em que haveria mais-valias imobiliárias tributáveis a pagar pelo sujeito passivo de IRS se a sociedade não existisse, isto é, situações em que houve uma valorização dos imóveis e ocorreu o facto e o momento em que deve ocorrer a sua tributação.» (fls. 30, v.º, e 31)

7 - O Tribunal Constitucional tem-se pronunciado diversas vezes sobre o princípio da igualdade tributária. Importa recordar sinteticamente a posição assumida neste domínio, por exemplo, no Acórdão n.º 590/2015:

«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 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 103.º e 104.º da CRP [...]».

Este Tribunal tem, todavia, salientado 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».

Em suma, na síntese do Acórdão n.º 695/2014, "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".»

Estando em causa a exclusão de tributação de mais-valias mobiliárias em certas circunstâncias, e, bem assim, a exclusão da exclusão de tributação do mesmo tipo de valores em situações em que aquelas circunstâncias revistam determinadas características, é conveniente recordar a posição de princípio reiteradamente assumida por este Tribunal no tocante às normas que definem as regras e as exceções em matéria de incidência para efeitos de determinação dos factos tributários (v., por exemplo, o Acórdão n.º 695/2015):

«Na expressão de Saldanha Sanches, as normas de isenção, enquanto exceção à regra geral da incidência do correspondente imposto, vivem "numa permanente relação de tensão com o princípio da distribuição dos encargos tributários segundo o princípio da capacidade contributiva", o que as vincula a "uma especial legitimação": "a obtenção de um certo objetivo económico de especial importância"; daí que a função económico-social dos benefícios fiscais obrigue a um "cálculo permanente da receita perdida (da despesa fiscal)", na medida em que "um benefício fiscal é sempre o benefício fiscal para alguns contribuintes, levando à perda de receitas (redução da base fiscal) que leva à maior oneração de outros contribuintes. A criação de um benefício é sempre uma decisão sobre a distribuição dos encargos de financiamento do Estado" (Manual de Direito Fiscal, Coimbra Ed., 3.ª Ed., 2007, pp. 457 e 458). O que significa, como conclui Nuno Sá Gomes, que "um benefício fiscal, maxime uma isenção, nunca é um favor ou uma liberalidade fiscal, logo ao nível normativo, sob pena de inconstitucionalidade, pois tem que ter por fundamento um interesse público constitucionalmente relevante, superior ao correspondente interesse tutelado pela tributação" (Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Lisboa, 1991, pp. 62-63).

Dito isto, tal como repetidamente afirmado pelo Tribunal, as escolhas de regime tomadas pelo legislador neste domínio apenas podem ser censuradas, com fundamento em infração do princípio da igualdade, encarado como princípio negativo de controlo, quando se demonstre que as diferenças de tratamento entre sujeitos não encontram justificação em fundamentos razoáveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, são prosseguidos (cf., entre muitos, os Acórdãos n.ºs 1057/96, 418/2000, 451/2002, 188/2003, 370/2007, 442/2007, 47/2010, 85/2010, 42/2014, 137/2014 e 855/2014).

Ao legislador ordinário cabe o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação, a qual, na espécie, assume necessariamente amplitude considerável: "a matéria das isenções fiscais é uma daquelas em cuja modelação entram em jogo múltiplos e divergentes fatores e em que, desde logo, a decisão passa por uma necessária ponderação entre as diversas considerações (de política económica, de justiça social) suscetíveis de legitimarem ou fundarem o "benefícios" e o "custo" fiscal ou orçamental deste; inevitavelmente, pois, não pode deixar de estar aí aberto um largo espaço de escolha ou opção política, que cabe ao legislador preencher" (Acórdão n.º 188/2003).»

8 - In casu não se questiona nem a generalidade nem a uniformidade da tributação considerada (cf. as conclusões VI. e 21.ª das alegações de recurso da AT e do Ministério Público, respetivamente). Em causa está apenas uma alegada arbitrariedade da exclusão da exclusão do plano de incidência de

determinado imposto. E, para aferir desta última, importa ter presente o sentido e alcance da norma ora em análise.

Como mencionado, a propósito da interpretação conforme realizada pelo acórdão recorrido, tal norma traduz-se no entendimento de que a exclusão estabelecida no n.º 2 do artigo 10.º do CIRS (as mais-valias provenientes da alienação de ações detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses não são tributadas) não abrange as mais-valias provenientes de ações de sociedades cujo ativo seja constituído, desde o momento da aquisição das ações até ao momento da sua alienação, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis situados em território português; tais mais-valias excluídas da exclusão do n.º 2 em causa são, portanto, objeto de tributação. Na ótica do legislador, aquele limiar de 50 % do valor do ativo de uma sociedade é indício suficiente de que a respetiva atividade tem por objeto essencial a gestão e valorização do seu património imobiliário, pelo que uma eventual valorização dos ativos se refletirá sempre, e independentemente de qualquer transação de imóveis, numa valorização das próprias participações sociais, circunstância propícia a gerar as mais-valias mobiliárias a tributar. O efeito anti abuso reside justamente em obstar a que, evitando cair no plano de incidência da tributação das mais-valias imobiliárias, os interessados substituam a transação dos imóveis pela transação de ações da sociedade proprietária dos imóveis, já valorizadas, e cujas mais-valias, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do CIRS, não são tributadas.

Em si mesmas, estas presunções e a racionalidade que lhes subjaz não se afiguram desrazoáveis e, por conseguinte, não são arbitrárias.

Esta racionalidade permite afastar objeções fundadas no facto de se tributarem mais-valias mobiliárias, com base na relevância dos imóveis no ativo da respetiva sociedade proprietária; e não as mais-valias imobiliárias resultantes da valorização dos próprios imóveis. É que, segundo a lógica subjacente à norma anti abuso, a valorização dos imóveis não tem de ser apurada na sequência de uma transação sobre os mesmos; tal valorização, quando exista, refletir-se-á no valor da própria sociedade. Para a norma em causa, ser proprietário do imóvel ou "proprietário" da sociedade proprietária do imóvel é funcional - e economicamente - equivalente.

Do mesmo modo, o peso constante ou significativamente duradouro da importância relativa dos imóveis no valor dos ativos societários - mais de 50 %, desde o momento da aquisição das ações até ao momento da sua alienação - afasta a relevância de «fatores absolutamente aleatórios», designadamente eventos que produzam a diminuição do ativo global, afetando bens móveis. Nesse caso, o aumento proporcional do valor dos imóveis será temporário ou circunstancial e, provavelmente, inexistirão mais-valias mobiliárias a tributar, já que o valor da sociedade diminuiu.

Já a ocorrência de circunstâncias que elevam o valor dos imóveis caem no âmbito visado pela norma anti abuso, porquanto, em tais circunstâncias, das duas uma: ou a proprietária vende os imóveis valorizados, pagando as correspondentes mais-valias, o que tem como consequência uma recomposição dos seus ativos com diminuição do peso relativo dos imóveis; ou as ações valorizadas da proprietária são vendidas, devendo ser pagas as mais-valias imputáveis à valorização dos imóveis.

Finalmente, as mesmas considerações valem para a titularidade indireta de imóveis: a lógica da norma anti abuso - que, como mencionado, não se afigura desrazoável - é a de uma equivalência funcional e económica com a da propriedade direta e, para tanto, é indiferente se a interposição relativamente à propriedade (ou outro direito real) do imóvel e faz mediante uma ou mais sociedades.

9 - Por último, cumpre apreciar as próprias distinções em que se baseia a norma desaplicada pela decisão recorrida à luz da proibição do arbítrio.

Desde logo, importa recordar que o tratamento fiscal favorável das mais-valias mobiliárias ficou a dever-se a preocupações com a poupança e a dinamização do mercado de valores mobiliários (cf. as conclusões 12.^a e 13.^a das alegações do Ministério Público).

As duas grandes questões levantadas pelo tribunal a quo e pelos recorridos a respeito da exclusão das mais-valias provenientes de ações de sociedades cujo ativo seja constituído, desde o momento da aquisição das ações até ao momento da sua alienação, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis situados em território português, que falta analisar pretem-

se justamente com o limiar dos 50 % e com a localização dos imóveis em território português (cf. supra o n.º 6):

- Porquê não tributar, por exclusão de incidência, as mais-valias mobiliárias, se o limite de 50 % for composto integralmente por imóveis situados fora do território português; ou ainda

- Porquê não tributar, por exclusão de incidência, as mais-valias mobiliárias, «se parte do ativo da sociedade cujas ações foram alienadas fosse constituído em 49 % por imóveis situados no território nacional e em 2 % por imóveis situados noutra território» (fls. 30) (desde que esses últimos não influenciem em mais de 50 % o ativo da sociedade)» (fls. 30)

Nesta perspetiva - que é a dos recorridos e da decisão recorrida -, «a localização dos imóveis é, pois, um requisito que serve para tratar de forma distinta o mesmo tipo de rendimento, perante o mesmo tipo de realidade, já que a localização dos imóveis não reconfigura o tipo de mais-valia, nem faz extinguir o abuso de direito que o legislador pretendia evitar» (fls. 30, v.º; itálico aditado).

Em primeiro lugar, o que está em causa é precisamente saber se, à luz desta finalidade anti abuso - que é preventiva -, as distinções em apreço - percentagem do valor dos ativos e localização dos imóveis - são ou não arbitrárias. Com efeito, à luz da citada finalidade, já se evidenciou a razoabilidade da autonomização das mais-valias mobiliárias e a sua exclusão da exclusão de tributação em determinadas circunstâncias.

No que se refere ao limiar de mais de 50 % do valor dos ativos da sociedade a considerar, há que ter em conta que, em geral, «a existência de resultados aplicativos distintos perante valores muito aproximados - por excesso ou por defeito - de uma expressão quantitativa estipulada normativamente como limite - positivo ou negativo - de um qualquer efeito jurídico é conatural à respetiva fixação pelo legislador. Seja na definição da incidência fiscal, seja na estatuição de isenções ou benefícios fiscais assentes em critérios de valor, é sempre possível encontrar exemplos de contribuintes com tratamento diferenciado a partir de uma variação quantitativa de muito reduzida expressão» (assim, v. o Acórdão n.º 590/2015).

Por ser necessariamente assim, a diferença de tratamento fiscal relativamente às sociedade cujo ativo não seja constituído, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis situados em território português não se mostra desprovida de fundamento racional. de acordo com o escopo, estrutura e natureza anti abuso da norma em análise: a mesma não podia deixar de determinar, por imperativo do princípio da legalidade fiscal, o concreto valor patrimonial do ativo, a partir do qual as mais-valias provenientes de ações de tais sociedades ficavam excluídas da exclusão da incidência da tributação das mais-valias mobiliárias prevista no artigo 10.º, n.º 2, do CIRS.

Acresce que, ainda na lógica das presunções subjacentes a uma norma anti abuso, e conforme já referido, aquele limiar de 50 % do valor do ativo de uma sociedade é indício suficiente de que a respetiva atividade tem por objeto essencial a gestão e valorização do seu património imobiliário, pelo que uma eventual valorização dos ativos se refletirá sempre, e independentemente de qualquer transação de imóveis, numa valorização das próprias participações sociais, circunstância propícia a gerar as mais-valias mobiliárias a tributar.

Finalmente, o limiar dos 50 % é o definido seja na Convenção Modelo da OCDE - OCDE 2000/2005 - Convenção Modelo (disponível, na tradução portuguesa, em <https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>) -, seja no Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, com referência à tributação de mais-valias mobiliárias obtidas por não residentes e imputáveis a bens imóveis.

Com efeito, é o seguinte o texto do artigo 13.º, n.ºs 1 e 4, da citada Convenção Modelo:

«Artigo 13.º
Mais-valias [Capital gains]

1 - Os ganhos que um residente de um Estado contratante [a resident of a Contracting State] aufera da alienação de bens imobiliários, considerados no Artigo 6.º e situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

[...]

4 - Os ganhos que uma sociedade residente de um Estado contratante [a resident of a Contracting State] aufera de alienação de ações provenientes, direta ou indiretamente, em mais de 50 % do respetivo valor dos bens imobiliários situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

5 - Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.ºs 1, 2 e 3 só podem ser tributados no Estado contratante de que o alienante é residente.»

Já o Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redação em vigor antes da republicação do mesmo pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho, dispunha o seguinte:

«Artigo 26.º
Mais-valias realizadas por não residentes

1 - Ficam isentas de IRS e de IRC as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, warrants autónomos emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e instrumentos financeiros derivados celebrados em mercados regulamentados de bolsa, por entidades ou pessoas singulares que não tenham domicílio em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual as mesmas sejam imputáveis.

2 - O disposto no número anterior não é aplicável [para efeitos de IRC]:

[...]

d) Às mais-valias realizadas por entidades não residentes com a transmissão onerosa de partes sociais em sociedades residentes em território português cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis aí situados ou que, sendo sociedades gestoras ou detentoras de participações sociais, se encontrem em relação de domínio, tal como esta é definida no artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, a título de dominantes, com sociedades dominadas, igualmente residentes em território português, cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis aí situados.

3 - O disposto no n.º 1 não é ainda aplicável [para efeitos de IRS]:

[...]

c) Às mais-valias realizadas por pessoas singulares com a transmissão onerosa de partes sociais em sociedades residentes em território português cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis aí situados ou que, sendo sociedades gestoras ou detentoras de participações sociais, se encontrem em relação de domínio, tal como esta é definida no artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, a título de dominantes, com sociedades dominadas, igualmente residentes em território português, cujo ativo seja constituído, em mais de 50 %, por bens imóveis aí situados.»

Estas três considerações afastam, neste ponto, a verificação de arbitrariedade por parte do legislador.

Relativamente à relevância atribuída à localização dos imóveis em território português, é evidente que, se o objetivo do legislador é prevenir o abuso decorrente da substituição das transações de imóveis ou de direitos reais sobre os mesmos de que resultem mais-valias imobiliárias sujeitas a tributação por transações de ações de sociedades proprietárias dos mesmos imóveis igualmente geradoras de mais-valias, só que não sujeitas a tributação, a situação em território português de tais imóveis constitui o elemento de conexão decisivo.

Na verdade, é a tributação incidente sobre as mais-valias referentes a tais imóveis que se pretende salvaguardar do ponto de vista económico e financeiro. Como refere a AT nas conclusões VIII. e X. das suas alegações, «um imóvel situado no estrangeiro está sujeito ao regime de tributação vigente no país onde se encontra situado, bem como a diferentes ónus, encargos, benefícios e outras particularidades que divergem da carga tributária incidente sobre um imóvel situado em território português», já que «o princípio consagrado no direito tributário internacional é o de que o Estado da situação do imóvel goza de uma competência tributária ilimitada sobre a tributação dos rendimentos e ganhos associados a imóveis situados no seu território». Consequentemente, do ponto de vista da ratio legis do artigo 10.º, n.º 12, do CIRS, não é arbitrária a relevância exclusiva de bens imóveis situados em território português.

III. Decisão

Pelo exposto, decide-se:

a) Não julgar inconstitucional a norma extraída do artigo 10.º, n.º 12, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, na redação dada pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, segundo a qual a exclusão estabelecida no n.º 2 do mesmo artigo não abrange as mais-valias provenientes de ações de sociedades cujo ativo seja constituído, desde o momento da aquisição das ações até ao momento da sua alienação, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, por bens imóveis ou direitos reais sobre imóveis situados em território português;

E, em consequência,

b) Conceder provimento ao recurso, determinando-se a reformulação da decisão recorrida de harmonia com o precedente juízo de não inconstitucionalidade.

Sem custas.

Lisboa, 4 de maio de 2016. - Pedro Machete - João Cura Mariano - Ana Guerra Martins - Fernando Vaz Ventura - Joaquim de Sousa Ribeiro.