

TRATAMENTO FISCAL DAS COMISSÕES DE MEDIAÇÃO IMOBILIÁRIA

Rogério Manuel R. C. Fernandes Ferreira *

1. Os imóveis situados em território português são frequentemente comercializados por empresas nacionais (individuais ou colectivas), mas também por intermédio de sociedades constituídas e sediadas fora de Portugal ou de pessoas singulares aqui não residentes.

A sua actividade, de mediação imobiliária, nesse último caso, é exercida, normalmente, no estrangeiro, junto dos nossos emigrantes ou de cidadãos estrangeiros, em

razão da qual auferem comissões. Uma das questões que logo se coloca, dadas as dúvidas que tem suscitado, é a de saber se estas comissões estarão ou não sujeitas a imposto sobre o rendimento (IRS ou IRC) em Portugal.

2. O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) também incide, como é sabido, sobre o lucro de sociedades sem sede nem direcção efectiva em território português (ditas «não residentes») quando for imputável a um seu estabelecimento estável situado em Portugal¹.

O estabelecimento estável é definido pelos números 5, 6 e 7 do artigo 4.º do Código do IRC, aplicáveis também, com as necessárias adaptações, em sede de IRS².

No primeiro daqueles números³, considera-se estabelecimento estável «qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma activi-

O autor averigua se as comissões de mediação imobiliária, auferidos por pessoas individuais ou colectivas não residentes em Portugal, estão sujeitas a IRS, IRC e/ou IVA



The author discusses the viability to IRS, IRC and/or vat of real estate agency commissions derived by individuals and legal persons who are not residents of Portugal.

dade de natureza comercial, industrial ou agrícola».

Ora, face ao disposto nesse preceito, as referidas sociedades, as mais das vezes, não terão «estabelecimento estável» em Portugal. E não exercerão aqui sequer a sua actividade, dado que a (mediação na) venda dos imóveis é efectuada no exterior.

É, pois, relativamente fácil serem consideradas como entidades «não residentes», sem estabelecimento estável em Portugal.

3. Não deveriam, porém, as comissões referidas considerar-se rendimentos obtidos em território português ao abrigo, designadamente, do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC?

A resposta é negativa.

Não parece que os referidos rendimentos sejam de considerar como «obtidos em Portugal», contrariamente ao que se infere de uma leitura apressada do citado preceito do Código do IRC, que qualifica como tal os rendimentos «relativos a imóveis situados no território português, incluindo os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa».

Na verdade, o artigo 50.º do Código do IRC esclarece que os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, obtidos por sociedades não residentes, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as

categorias correspondentes para efeitos de IRS, isto porque (por força da alínea *d*) do n.º 1 do artigo 3.º do Código) o IRC incide sobre os rendimentos das diversas categorias «considerados para efeitos de IRS», quando auferidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal.

Assim sendo, os «rendimentos relativos aos imóveis situados em território português» e os «ganhos resultantes da sua transmissão onerosa» (referidos na citada alínea *a*) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC) serão, apenas, respectivamente, os enumerados nos artigos 9.º e 10.º do Código do IRS. Aí não se incluem as comissões, designadamente as auferidas na comercialização de imóveis.

Estas caberão, sim, na alínea *l*) do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IRS⁶, sendo consideradas rendimentos da categoria C (rendimentos comerciais e industriais)⁷.

Podemos, pois, concluir não ser devido, sobre as referidas comissões, IRC, à taxa de 25 por cento (prevista no n.º 2 do artigo 69.º), nem haver lugar à retenção na fonte (prevista no artigo 75.º do Código do IRC)⁸.

4. Contudo, se as comissões forem recebidas, pelas empresas mediadoras, através de empregados ou de outro pessoal contratado para o efeito (residentes ou não em Portugal, embora a primeira seja a situação mais comum) há a possibilidade de se vir a concluir estarmos perante sociedades estrangeiras a exercer actividade tributável em território português.

Com efeito, por força do n.º 7 do artigo 4.º do Código do IRC⁹, as entidades sem sede nem direcção efectiva em Portugal terão «estabelecimento estável» em território português quando aqui exerçam «a sua actividade» através de «empregados ou outro pessoal contratado para esse efeito, por período seguido ou interpolado não inferior a 120 dias, compreendido num intervalo de doze meses». Mesmo que não haja, portanto, qualquer «instalação fixa ou representação permanente» através das quais seja exercida uma activi-

dade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Para uma empresa ter «estabelecimento estável» em Portugal não se torna necessário, assim, que aqui detenha uma sucursal, uma agência, uma filial, um escritório. Basta, pois, um empregado, ainda que sem poderes de contratação, por força do citado n.º 7 do artigo 4.º do Código do IRC.

5. Nota-se, entretanto, que o apontado se alicerça no apressuposto de não aplicação de convenções celebradas por Portugal para evitar as duplas tributações¹⁰.

Na verdade, de acordo com o n.º 5 do artigo 5.º do modelo de convenção destinada a evitar as duplas tributações em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital da OCDE, de 1977¹¹, «quando uma pessoa — que não seja um agente independente (...), actue por conta de uma empresa e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a qualquer actividade que essa pessoa exerça para a empresa (...)».

Esta disposição estipula, pois, as condições em que se considera que a empresa tem um estabelecimento estável em virtude da actividade de uma pessoa que actua por sua conta¹².

No caso de existir convenção celebrada pelo Estado português onde se incluía preceito idêntico ao do contido no modelo de convenção¹³ poderão resultar situações complicadas, dado o transcrito n.º 7 do artigo 5.º Terá, então, a empresa estrangeira de reclamar junto do Estado da sua «residência», promovendo assim o cumprimento da convenção e a restituição do que o Estado português indevidamente receba¹⁴.

6. A lei do Orçamento do Estado para 1990 incluiu (tal como já acontecia com a proposta apresentada pelo Governo) duas autorizações legislativas cuja concretização podia ser aplicável à questão em análise¹⁵.

Com efeito, era o Governo autorizado a

alterar a alínea *d*) do n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRS, de modo a incluir também na sua previsão as comissões devidas por intermediação na celebração de quaisquer contratos cujo pagamento fosse imputável a estabelecimento estável situado em território português, bem como a alínea *d*) do n.º 1 do artigo 74.º, para a tornar aplicável (designadamente) a comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos auferidos por não residentes.

Esta autorização veio a ser concretizada pelo Decreto-Lei n.º 206/90, de 26 de Junho.

Na mesma linha, a Lei do Orçamento do Estado para 1991¹⁶ deu-lhes ainda uma redacção mais abrangente, considerando obtidos em território português os «rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos (...) devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento».

7. Repõe-se a questão: após a entrada em vigor destas alterações não serão as comissões auferidas por sociedades constituídas e sediadas fora de Portugal, de promoção e comercialização de imóveis situados em território português, junto dos nossos emigrantes ou de cidadãos estrangeiros, sujeitos a IRC e a retenção na fonte?

A resposta continua, ao que parece, negativa.

Com efeito, o Governo foi exclusivamente autorizado a alterar preceitos do Código do IRS, não aplicáveis, obviamente (salvo remissão expressa para o Código do IRC ou deste para o do IRS), senão a comissionistas pessoas singulares.

Remissão para o Código do IRC não seria sequer concretizável ao abrigo das transcritas autorizações legislativas, sob pena de inconstitucionalidade, pois traduzir-se-ia num alargamento, não autorizado pela Assembleia da República, da incidência do imposto.

Aliás, em regra, a mediação na venda de imóveis situados no território português por essas sociedades, que exercem a sua actividade no estrangeiro, será considerada «ac-

tividade comercial» nos respectivos países. Aí serão tributados os seus lucros.

De resto, impedindo as convenções celebradas por Portugal para evitar as duplas tributações que se tribuam lucros realizados por uma sociedade estrangeira não imputáveis a um estabelecimento estável¹⁷, não parece verosímil que o Estado português venha a exigir imposto sobre essas comissões.

8. As comissões auferidas por pessoas colectivas «residentes» em território português estarão sujeitas (essas sim) a IRC, nos termos gerais¹⁸.

9. Que dizer, porém, relativamente às comissões que, nas condições descritas, venham a ser pagas a pessoas *singulares*?

Se auferidas por «residentes» em território português deverão ser incluídas, agora em sede de IRS, na categoria dos rendimentos comerciais e industriais (categoria C), por força do disposto na já citada alínea *d*) do n.º 2 do artigo 4.º do respectivo Código.

Relembra-se que o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos dos «residentes», incluindo os obtidos fora do território português. Todavia, tratando-se de «não residentes» incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em Portugal¹⁹.

Consideram-se, entre outros, obtidos em território português os «rendimentos do trabalho decorrentes de actividades nele exercidas, bem como de actos nele praticados, de carácter científico, artístico ou técnico», os «imputáveis a estabelecimento estável» e os «respeitantes a imóveis» aqui situados, «incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão»²⁰.

Também aqui, a expressão «rendimentos respeitantes a imóveis situados em território português, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão», constante do Código do IRS, não abrangerá as comissões auferidas por pessoas singulares não residentes em actividades de promoção e comercialização de imóveis em mercados estrangeiros.

10. Vejamos de perto o problema.

Um intermediário (pessoa singular) que venda imóveis fora de Portugal, ainda que em nome e por conta de empresas portuguesas, não poderia ser considerado, ao abrigo do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRS²¹, como estando a exercer «actividade», a praticar «actos isolados» em território português ou a auferir «rendimentos do trabalho»²².

Dá a necessidade das já referidas autorizações legislativas contidas na Lei do Orçamento do Estado para 1990.

A alteração da alínea *d*) do n.º 1 do citado artigo 17.º do Código do IRS, aí prevista, consentiria que as comissões (devidas a pessoas singulares) por intermediação na celebração de «quaisquer contratos cujo pagamento fosse imputável a um estabelecimento estável situado em território português» fossem consideradas como «rendimentos obtidos em território português». E a nova redacção prevista para o artigo 74.º do Código do IRS sujeitaria à taxa liberatória de 25 por cento e a retenção na fonte²³, as «comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos», (mas apenas) sempre que se tratasse de «pagamento imputável a estabelecimento estável situado em território português», quando auferidas por não residentes.

As citadas autorizações legislativas foram, como é sabido (e já observámos), concretizadas pelo artigo 1.º do citado Decreto-Lei n.º 206/90.

De acordo com o relatório preambular deste diploma, a consideração dos rendimentos derivados de comissões pela intermediação em quaisquer contratos, cujo pagamento seja «imputável a estabelecimento estável situado em território português», como obtidos em Portugal teve em vista «a sua tributação quando auferidos por não residentes, assim se colocando em pé de igualdade todos os sujeitos passivos que auferirem rendimentos daquela natureza».

Isto, porém, só terá sido verdadeiramente alcançado após as referidas alterações constantes do articulado da Lei do Orçamento do Estado para 1991.

Agora, sim, é que as comissões por intermediação «na celebração de quaisquer contratos» estarão sujeitas a retenção na fonte, (mas) à taxa de 15 por cento, quer sejam auferidas por «residentes» em Portugal, quer por «não residentes» (pessoas singulares, insista-se)²⁴.

No primeiro caso terão natureza de pagamento por conta do imposto devido a final; no segundo serão pagas a título definitivo.

11. Sujeitando as «entidades que efectuem retenção na fonte»²⁵ a deveres acessórios diversos, designadamente o de comunicação à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos das retenções efectuadas, o artigo 114.º do Código do IRS não abrangia as entidades que (dispondo ou devendo dispor de contabilidade organizada) devessem comissões.

Só posteriormente, através do citado Decreto-Lei n.º 206/90, de 26 de Junho, este aditamento foi introduzido.

Passaram, assim, essas entidades a estar obrigadas a entregar na Direcção-Geral das Contribuições e Impostos uma declaração relativa àqueles rendimentos (comissões), em impresso de modelo oficial, até ao dia 15 de Fevereiro de cada ano²⁶.

Eis o que resulta do disposto na actual redacção do artigo 114.º do Código do IRS (na redacção dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 206/90, de 6 de Junho).

12. A proposta de Lei do Orçamento do Estado para 1991²⁷ vinha já prever a alteração de redacção do artigo 94.º do Código do IRS²⁸.

On.º 1 deste preceito passaria a referir que «as entidades que, dispondo ou devendo dispor de contabilidade organizada, devam rendimentos das categorias B, E e F ou *comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos* são obrigadas a reter o imposto mediante aplicação, aos rendimentos ilíquidos, da taxa de 15 por cento (...)».

Dada a semelhança das expressões utilizadas nesse preceito — também constante da Lei do Orçamento do Estado deste ano, en-

tretanto publicado^{29, 30} — com as da alínea *f*) do artigo 4.º do Código do IRS, fácil é concluir no sentido de também as comissões auferidas pelos «residentes» terem passado a estar sujeitas a retenção na fonte à taxa de 15 por cento.

13. Para pagamento de comissões auferidas na comercialização de imóveis, situados em Portugal, fora do território nacional deve utilizar-se a guia de pagamento n.º 75 e preencher-se a relação modelo n.º 130 (relação dos rendimentos pagos a não residentes), aprovados pela Portaria n.º 376/90, de 15 de Maio³¹.

A doutrina decorrente do Offício-Circulado n.º X-1/91, de 5 de Abril, da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, segundo a qual, para a entrega das retenções efectuadas sobre comissões pagas a intermediários em quaisquer contratos, durante o ano de 1991, se deve utilizar a guia de pagamento modelo 72, campo IV, na linha respeitante a capitais IRS, devendo a entidade pagadora preencher uma guia autónoma para estas retenções (relativas a comissões), separadamente da de retenções de capitais (para as quais tenha de utilizar o mesmo modelo de guia), não será, pois, aplicável às quantias retidas na fonte a «não residentes» sem estabelecimento estável, mas, apenas, nas restantes hipóteses.

Chama-se a atenção, contudo, que para as comissões pagas a pessoas (empresas) singulares «residentes» no estrangeiro pela actividade de «mediação» exercida em Estados com os quais Portugal tenha celebrado convenções para evitar a dupla tributação³² não deveria haver lugar a retenção do imposto em território português^{33, 34}.

14. Por último, se há quem observe as dificuldades, de ordem vária, em tributar pessoas colectivas por rendimentos auferidos fora de Portugal, designadamente quando os problemas se internacionalizam, não deve deixar de anotar-se relativa facilidade de os sujeitos passivos se apresentarem como «não residentes».

15. São tributáveis em imposto sobre o valor acrescentado (IVA) os serviços efectuados por quem tenha no território nacional a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável, a partir do qual os serviços sejam prestados, ou, na sua falta, o seu domicílio³⁵.

Este princípio geral, de tributação das prestações de serviços no país prestador, comporta diversas excepções, designadamente aquela a que se refere na alínea *a*) do n.º 5 do artigo 6.º do Código respectivo.

Nos termos deste preceito, são tributáveis em Portugal, onde quer que se situe a sede, o estabelecimento estável ou o domínio do prestador, «as prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito no território nacional, incluindo as prestações de peritos e agentes imobiliários».

A mediação na venda de imóveis, nas condições descritas, deverá considerar-se como uma destas prestações de serviços «relacionadas com um imóvel sito no território nacional».

Sendo assim, e não obstante se poderem traduzir em operações (efectivamente) realizadas fora de Portugal, sempre a actividade dessas empresas mediadoras se terá como efectuada por «agentes imobiliários», sendo passível de IVA, seja qual for a nacionalidade, ou o local da sede, ou do estabelecimento estável, do prestador e o país onde for realizada a venda dos imóveis³⁶.

16. Se o prestador de serviços for «não residente», quem deverá cumprir as diversas obrigações previstas no Código do IVA, designadamente as declarações, prescritas pelo n.º 1 do artigo 28.º, e a de entregar o imposto ao Estado?

Para responder à questão, haverá que ter presente o disposto no artigo 29.º desse Código, designadamente no n.º 1, nos termos do qual «relativamente a operações efectuadas no território nacional por sujeitos do imposto não residentes, sem estabelecimento estável em Portugal, as obrigações derivadas da aplicação do presente diploma devem ser cumpridas por um representante residente no

território nacional, munido de procuração com poderes bastantes».

Apesar deste preceito se referir a «operações efectuadas no território nacional», julgamos legítimo considerar as prestações de serviços a que se refere o n.º 5 do artigo 6.º do Código do IVA (prestações de serviços relacionadas com um imóvel situado em território nacional) como «efectuadas» no território português.

Não havendo representante nomeado pela mediadora residente em território nacional munido de procuração com poderes bastantes, aquelas obrigações, nos termos do n.º 3 do citado artigo 29.º, deverão ser cumpridas pelo beneficiário dos serviços.

Ao abrigo da alínea *d*) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IVA, o destinatário ou beneficiário dos serviços (v. g. proprietário vendedor do imóvel) poderá exercer o direito à dedução do imposto suportado.

Seguindo as regras estabelecidas por este preceito (e pelos seguintes), resultará da operação um mero encontro de valores, não havendo imposto a entregar ao Estado.

Com efeito, o destinatário ou beneficiário dos serviços fará o que se chama «liquidação em documento interno», com base na qual (simultaneamente) credita o Estado na conta 24331 (IVA — liquidado, operações gerais) e debita-se na conta 24323 (IVA — dedutível, outros bens e serviços).

17. Nota-se que poderá considerar-se inaplicável à situação decorrente da não nomeação de representante, a contra-ordenação fiscal prevista no artigo 39.º (falta de designação de representantes) do já citado Decreto-Lei n.º 20-A/90 (Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras) por força da «substituição» imposta pelo n.º 3 do citado artigo 29.º do Código do IVA³⁷.

¹ Cfr. Código do IRC, artigos 2.º, n.º 1, alínea *c*), 3.º, n.º 1, alínea *c*), e 3.º e 4.º, n.ºs 2 e 3.

² Ao abrigo do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º do respectivo Código.

³ Bem como no n.º 2 do artigo 17.º do Código do IRS.

⁴ Rendimentos da categoria F (rendimentos prediais).

⁵ Rendimentos da categoria G (mais-valias).

⁶ Nos termos do qual se consideram como rendimentos comerciais e industriais «os lucros imputáveis ao exercício de qualquer actividade comercial ou industrial, incluindo: (...) Actividades autónomas de intermediação (...) bem como actividades de mediação ou representação na realização de contratos de qualquer natureza».

⁷ Esclarece o despacho de 2 de Fevereiro de 1989 da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (cfr. informação n.º 63/89 do Núcleo dos Impostos sobre o Rendimento) que «na alínea *l*) do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IRS foram incluídas expressamente *todas* as actividades de intermediação desde que exercidas de forma autónoma».

⁸ Nem sequer à aplicação do disposto no artigo 106.º (por força do qual «não se poderão realizar transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC obtidos em território português por entidades não residentes sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que foi devido») e, muito menos, do artigo 40.º do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras) que sujeita a coima elevada a transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a imposto obtidos em território português por entidades não residentes sem que se mostre pago ou assegurado o imposto devido.

⁹ Aplicável também em sede de IRS (como se observou), ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 17.º do respectivo Código.

¹⁰ O Estado português celebrou acordos para evitar a dupla tributação com o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, Espanha, Finlândia, Noruega, Bélgica, Áustria, França, Brasil, Dinamarca, Suíça, Itália e República Federal da Alemanha (cfr. Decretos-Leis n.ºs 48497, de 24 de Julho de 1968, 49223, de 4 de Setembro

de 1969, 494/70, de 23 de Outubro, 504/70, de 27 de Outubro, 619/70, de 15 de Dezembro, 70/71, de 8 de Março, 105/71, de 26 de Março, 244/71, de 2 de Junho, 365/73, de 19 de Julho, 716/74, de 12 de Dezembro, e Leis n.º 10/82 e 12/82, de 1 de Junho e de 3 de Junho, respectivamente.

¹¹ Publicada na *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 346-348, Outubro-Dezembro, Lisboa, 1987.

¹² Cfr. «Comentários relativos aos artigos de modelo de convenção da OCDE destinada a evitar as duplas tributações em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital — 1977», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 349, Janeiro-Março, 1988, p. 271.

¹³ Como existe — cfr. diplomas citados, supra, na nota 10.

¹⁴ Sobre os sujeitos das convenções sobre dupla tributação, Faveiro, Vítor António Duarte — *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I vol., Coimbra, 1984, p. 642 e segs.

¹⁵ Cfr. Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro de 1989 (publicada no 2.º suplemento da I Série do *Diário da República*), artigo 24.º n.º 3, alíneas *k*) e *p*).

¹⁶ Cfr. Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro, artigo 24.º, n.º 2.

¹⁷ Cfr. Modelo de Convenção da OCDE, artigo 7.º.

¹⁸ Cfr. Código do IRC, artigos 2.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), 4.º, n.º 1, 15.º, n.º 1, alínea *a*), 17.º, n.º 1, alínea *a*) e 69.º, n.º 1.

¹⁹ Cfr. Código do IRS, artigos 15.º e 16.º.

²⁰ Cfr. Código do IRS, artigo 17.º, n.º 1, alíneas *a*), *d*) e *f*), n.ºs 2 e 3, e do IRC, artigo 4.º, n.ºs 6, 7, 8 e 9.

²¹ Nos termos da qual se consideram obtidos em território português «os rendimentos do trabalho decorrentes de actividades nele exercidas, bem como de actos isolados nele praticados, de carácter científico, artístico ou técnico, ou de prestação de serviços prevista no n.º 4 do artigo 3.º

²² Cfr. Código do IRS, artigo 4.º, n.º 1, alínea *l*).

²³ Cfr. Código do IRS, artigos 91.º e 94.º, n.º 2.

²⁴ Cfr. Lei n.º 65/90, de 29 de Dezembro, artigo 24.º, n.º 2, que deu nova redacção aos artigos 91.º, n.º 1, 94.º, n.ºs 1 e 2, alínea *a*) (esta com a redacção do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 206/90, de 26 de Junho) e 74.º,