

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 617/2017-T

Tema: IRS – Mais-valias não residentes; artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS; liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º TFUE.

O árbitro Miguel Durham Agrellos, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 7 de fevereiro de 2018, decide no seguinte:

Decisão Arbitral

Relatório

Os REQUERENTES A..., titular do número de identificação fiscal ... e B..., titular do número de identificação fiscal..., residentes na ..., n.º, Espanha, vieram, nos termos da alínea a) do n.º 1, do artigo 2.º, conjugado com o artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”) e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular, para se pronunciar sobre a ilegalidade parcial dos atos tributários de liquidação de IRS números 2017 ... e 2017 ..., respetivamente no valor de EUR 27 253,00 e EUR 27 445,93, pedindo a restituição do montante de imposto indevidamente liquidado e pago no valor de EUR 24 535,20. Mais requerem a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal de 4%, contados desde a data do pagamento indevido até integral reembolso aos Requerentes do imposto indevidamente pago.

É REQUERIDA a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado aos Requerentes e à Requerida em 27 de novembro de 2017.

Nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18 de janeiro de 2018, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 7 de fevereiro de 2018.

Em 20 de março de 2018, a Requerida apresentou Resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente e serem os Requerentes condenados em custas. A Requerida apresentou igualmente o Processo Administrativo.

Por despacho de 10 de abril de 2018, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes alegaram remetendo, em grande parte, para o Pedido de Pronúncia Arbitral e para a Reposta.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, nos termos do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

O processo não enferma de nulidades.

Matéria de facto

Factos provados

1. Os Requerentes são casados entre si e têm residência fiscal em Espanha.
2. Em 2016, os Requerentes obtiveram em Portugal mais-valias relativas a imóvel adquirido em 2001.
3. Ainda em 2016, os Requerentes obtiveram rendimentos prediais, no valor de € 13 200,00, cada.
4. Os Requerentes entregaram as respetivas declarações de rendimento Modelo 3 de IRS.
5. O Requerente A... foi notificado, em junho de 2017, da liquidação número 2017 ... no valor de € 27 253,00.
6. A Requerente B... foi notificada, em junho de 2017, da liquidação número 2017 ..., no valor de € 27 445,93.

7. A Requerida considerou que cada um dos Requerentes obteve uma mais-valia imobiliária no valor de € 87 625,74, nos seguintes termos:

Aquisição	Coef. Correção	Valor corrigido	Venda	Encargos	Mais-valia
€ 54 867,76	1,29	€ 70 779,41	€ 162 500,00	€ 4 094,85	€ 87 625,74

8. Na quantificação da mais-valia tributária, a Requerida considerou a mais-valia por inteiro, sem consideração do regime de exclusão de tributação de 50% previsto no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS.

Factos não provados

Com relevo para a decisão arbitral, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

Fundamentação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelos Requerentes e constantes do Processo Administrativo. A Requerida não questiona os factos apresentados pelos Requerentes.

Matéria de direito

Posição das Partes

Entendem os Requerentes que a redação do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS viola o Direito da União Europeia, em particular, a liberdade de circulação de capitais (63.º e seguintes do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)), constituindo uma discriminação injustificada. Para o efeito socorrem-se da jurisprudência Hollmann, de 11.10.2007 (C-443/06), bem como do modo como tal jurisprudência foi rececionada pelos tribunais portugueses, nomeadamente, pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 16.01.2008 (Processo n.º 0439/06).

Segundo os Requerentes «*os tribunais em causa concluíram, pois, em ambas as decisões, que a instituição de um regime especial para os residentes em Portugal com exclusão dos residentes nos demais Estados Membros da União Europeia conduziria a uma discriminação negativa destes face aos sujeitos passivos residentes em Portugal, que teria*

como consequência directa um agravamento da carga fiscal dos primeiros não tolerado pelas regras comunitárias na medida em que viola frontalmente a liberdade de circulação de capitais».

Mais defendem os Requerentes que o regime de equiparação atualmente previsto no artigo 72.º do Código do IRS não afasta o carácter discriminatório do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, não podendo o contribuinte achar-se na circunstância de ter que optar por dois regimes, um legal e outro ilegal. Para tal, os Requerentes mencionam o Acórdão do TJUE Gielen, de 18.03.2010 (C-440/08), em particular nos parágrafos 50 a 54, bem como a orientação acolhida pelos tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD, nos processos n.º 748/2015-T e 89/2017-T.

Entende a Requerida que, em conformidade com o princípio da legalidade, só pode agir nas condições em que a lei lho autoriza, pelo que, tendo os Requerentes optado pela tributação segundo o «regime geral» de não residentes, é aplicável a taxa de 28% à totalidade da mais-valia realizada. Entende, pois, a Requerida que a questão em causa é de natureza adjetiva: *«foram os RR, que não exerceram a opção feita, em tempo e local oportuno, no sentido de serem tributados como agora pretendem valer, pelo que a AT não procedeu a qualquer alteração ao declarado pelos sujeitos passivos, limitando-se, antes, a proceder à liquidação do imposto de harmonia com os elementos que lhes facultaram».*

Questão decidenda

A questão decidenda prende-se, essencialmente, com a compatibilidade com o Direito da União Europeia (em particular, a liberdade de circulação de capitais, estabelecida no artigo 63.º do TFUE) da não aplicação do regime de exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias em 50%, conforme previsto no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, a residentes fiscais noutra Estado-membro da União Europeia. Sendo certo, porém, que a atual redação do artigo 72.º, n.ºs 8 a 10 do Código do IRS confere aos residentes noutra Estado-membro o direito de optar por um regime de equiparação da tributação ao regime aplicável aos residentes fiscais em Portugal.

O Tribunal rejeita, pois, o entendimento defendido pela Requerida de que a questão decidenda é de natureza adjetiva. Na verdade, os Requerentes optaram por ser tributados de acordo com o regime aplicável aos não residentes. Somente afirmam que este regime é discriminatório na medida em que, no plano das regras de incidência, as normas de

determinação da mais-valia aplicáveis a residentes fiscais são mais favoráveis do que as aplicáveis aos não residentes, na medida em que, no caso daqueles se exclui de tributação 50% das mais-valias imobiliárias.

Princípio da legalidade e normas internas contrárias ao Direito da União Europeia

Entende a Requerida que, «em conformidade com o princípio da legalidade, consagrado desde logo no artigo 266.º, n.º 2 da CRP, a AT só pode agir nas condições em que a lei lho autoriza». Daqui retira a Requerida que os atos de liquidação foram emitidos tendo por base as declarações de rendimento apresentadas pelos Requerentes, nos termos previstos no Código do IRS, pelo que esta se limitou a aplicar a lei.

Importa, contudo, notar que o princípio da legalidade fiscal se estende para lá das normas jurídicas internas. O problema que aqui se coloca é, assim, de um eventual conflito de norma interna com norma de Direito da União, devendo aquela ser desaplicada se contrária a esta, de acordo com o Princípio do Primado (Acórdão Costa/ENEL). Ademais, está a Requerida obrigada à desaplicação da norma interna quando esta viola o Direito da União Europeia (cf., por exemplo, Acórdão Fratelli Constanzo (103/88)).

Incompatibilidade do atual artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS com o Direito da União Europeia (liberdade de circulação de capitais)

A questão de direito aqui colocada foi já alvo de decisão pelos tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD, nomeadamente, nos processos n.ºs 45/2012-T, 127/2012-T 748/2015-T e 89/2017-T, todas no sentido de considerar incompatível com o Direito da União Europeia o artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, mesmo considerando o atual regime opcional de equiparação.

O tribunal adere expressamente aos fundamentos expendidos naquelas decisões arbitrais, em particular no Processo n.º 45/2012-T que, por facilidade, se transcrevem:

“Na jurisprudência Hollmann, o TJUE conclui que a norma nacional vertente [n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS] viola o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por revestir carácter discriminatório (menos favorável) para os não residentes e ser, em consequência, restritiva da liberdade de circulação de capitais entre Estados-Membros.

Esta conclusão assenta nos seguintes argumentos principais:

Uma operação de liquidação de um investimento imobiliário constitui um movimento de capitais, prevendo o Tratado uma norma específica que proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais;

No caso de venda de um bem imóvel sito em Portugal, ocorrendo a realização de mais-valias, os não residentes ficam sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada a residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos;

Com efeito, enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% sobre a totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas metade da matéria colectável correspondente às mais-valias realizadas por um residente permite que este beneficie sistematicamente, a esse título, de uma carga fiscal inferior, qualquer que seja a taxa de tributação aplicável sobre a totalidade dos seus rendimentos, visto que a tributação do rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%;

Este regime torna a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado;

A discriminação da norma nacional não é justificável pelo objectivo de evitar penalizar os residentes (que se encontram sujeitos a uma tabela de taxas progressivas que podem ser muito superiores e são tributados sobre uma base mundial, ao contrário dos não residentes, que são tributados à taxa proporcional de 25%, não ocorrendo o englobamento), porque, como acima salientado, sendo o escalão mais elevado 42% conduz sempre, nas mesmas condições, a uma tributação mais gravosa do não residente, tendo em conta a redução a 50% do rendimento colectável do residente, não existindo, objectivamente, nenhuma diferença que justifique esta desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias, entre as duas categorias de sujeitos passivos.

Deparamo-nos, portanto, com um regime discriminatório e incompatível com o Direito Comunitário, por violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Resta saber se a opção de equiparação, introduzida no sistema tributário português após a prolação do Acórdão Hollmann, constante dos n.ºs 8 e 9 do artigo 72.º do Código do IRS, e vigente à data dos factos subiudicio, permite afastar o juízo de discriminação do TJUE sobre a previsão restritiva do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS a sujeitos passivos residentes.

Para além de, como bem assinalam os Requerentes, a previsão deste regime facultativo fazer impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, a opção de equiparação não é, segundo entendemos, susceptível de excluir a discriminação em causa.

Neste sentido, se pronunciou o TJUE, no Acórdão, de 18 de Março de 2010, proferido no processo C-440/08 (Acórdão Gielen) numa situação que apresenta manifesto paralelismo, somente com a diferença de que neste processo estava em causa a violação do artigo 49.º e não a do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Salienta aquele órgão jurisdicional que “a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório”, frisando que essa escolha não é passível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.

E continua aquele tribunal revelando o paradoxo: “o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência (...) validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 49.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório”.

Conclui o TJUE que o Tratado “se opõe a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal (...) apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes”.

Não se desconhece que as consequências aqui retiradas da jurisprudência comunitária acima mencionada, em particular do Acórdão Hollmann, propiciam

uma tributação mais favorável das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes em Portugal, que residam na União Europeia, do que por residentes, pois, para além de beneficiarem de igual modo da redução a 50% da base de incidência de IRS, são sujeitos a uma taxa única de 25%, que será, na maioria dos casos, inferior às taxas progressivas dos residentes, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, a que acresce o facto de estes últimos terem de englobar todos os seus rendimentos.

Todavia, no actual estágio do Direito Comunitário, não se vislumbra um princípio ou norma que impeça a discriminação positiva dos não residentes face aos residentes, constituindo a fiscalidade directa um domínio da competência dos Estados-Membros.

Acresce referir que, conforme se extrai da jurisprudência do STA, no Acórdão de 22 de Março de 2011, processo n.º 1031/10, foi a Autoridade Tributária que, “perante a declaração dos contribuintes, lhes liquidou o imposto que considerou devido (como aliás sempre sucede no IRS): à taxa prevista para os não residentes (25%, nos termos do artigo 72.º n.º 1 do Código do IRS) e sobre o montante total da mais-valia realizada e não apenas sobre 50% deste valor (artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS), assim ignorando a jurisprudência comunitária e a deste Supremo Tribunal que a acolheu (cfr. o Acórdão de 16 de Janeiro de 2008, rec. n.º 439/06) quanto à incompatibilidade daquela disposição legal, assim aplicada, com o (então) artigo 56.º do TJCE (actual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), sujeitando deste modo, como veio a acontecer, a ver anulada nessa parte a liquidação impugnada, dado o primado do direito comunitário.”

Deste modo, atento o que ficou exposto, procede o vício de violação de lei alegado pelos Requerentes, por incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º com o artigo 63.º do TFUE, na parte em que restringe o regime de exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias em 50% a sujeitos passivos residentes em Portugal, com a conseqüente anulação parcial dos atos tributários objeto de pronúncia arbitral.

Direito a Juros indemnizatórios

Os Requerentes têm direito ao reembolso da quantia de € 12 267,60 cada (no total de € 24 535,20) e as ilegalidades das liquidações são imputáveis à Requerida, pois emitiu-as por sua iniciativa, com errada aplicação da Lei.

Consequentemente, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante a reembolsar.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que os Requerentes efetuaram o pagamento de cada uma das liquidações ilegais até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva de 4%, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

Decisão

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- (a) Anular parcialmente as liquidações em crise, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária.
- (b) Condenar a Requerida na restituição a cada um dos Requerentes do valor de imposto indevidamente pago, no valor de € 12 267,60.
- (c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa de 4%, desde a data em que os Requerentes efetuaram o pagamento de cada uma das liquidações ilegais até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado.

Valor do processo

€ 24 535,20 (de harmonia com o disposto no artigo 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.530,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Porto, 22 de junho de 2018

O Árbitro,

(Miguel Durham Agrellos)