

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 600/2018-T

**Tema: IRS – Mais-valias – Residente em Estado-Membro da União Europeia.
Reenvio prejudicial para o TJUE.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Vasco Valdez e Dr. Hélder Faustino (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-02-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... e **B...** (doravante designados por “Requerentes”), casados, titulares do número de identificação fiscal ... e número de identificação fiscal ..., respectivamente, residentes em ..., ... Londres, Reino Unido, vieram, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

Os Requerentes pedem que seja declarada a ilegalidade das liquidações de IRS com o n.º 2018..., no valor de €30.775,95 e o n.º 2018..., no valor de €30.767,36, requerendo a sua anulação (artigo 2.º do pedido de pronúncia arbitral).

Os Requerentes pretendem ainda indemnização devida pelos eventuais encargos suportados com a prestação de garantia.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-11-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, os Árbitros que inicialmente foram designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

Em 22-01-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 11-02-2019.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Entende ainda a Autoridade Tributária e Aduaneira que se «*deverá suspender a presente instância arbitral e sujeitar a questão ao Tribunal de Justiça, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE)*», por não haver jurisprudência do TJUE sobre a questão de Direito da União Europeia suscitada pelos Requerentes.

Por despacho de 20-03-2019, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e notificadas as Partes para se pronunciarem sobre as questões a colocar em eventual reenvio prejudicial.

A Autoridade Tributária e Aduaneira indicou as questões que entende deverem ser colocadas em reenvio prejudicial e os Requerentes pronunciaram-se no sentido de não ser necessário o reenvio por existir jurisprudência do TJUE aplicável à situação em apreço.

As questões que a Autoridade Tributária e Aduaneira sugeriu que sejam colocadas em sede de reenvio prejudicial são as seguintes:

1 - A alteração introduzida ao artigo 72.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, no seguimento da decisão proferida no Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção), de 11 de Outubro de 2007, no processo n.º C443-06 (Acórdão Hollmann), no sentido de permitir aos “residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal”, optar pela aplicação à mais-valia

resultante de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, “pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português”, sendo que, “para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes”, ou pela taxa autónoma de 28% prevista no n.º 1, alínea a) do mesmo artigo, constitui ainda uma violação aos artigos 18.º, 21.º, 45.º, 49.º e 63.º do TFUE?

2 - Ou seja, se conferir aos “residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal” a opção pela tributação aplicável nos mesmos exatos moldes aos residentes em território nacional, em derrogação da tributação à taxa autónoma à taxa de 28%, aplicável supletivamente àqueles, e a que estes últimos não têm direito, constitui ainda uma violação aos artigos 18.º, 21.º, 45.º, 49.º e 63.º do TFUE?»

3 - É exigível à AT a aplicação aos “residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal” o regime geral de apuramento da matéria tributável (consideração das mais-valias em apenas 50%) sem consideração do rendimento de origem universal, ao invés do que é exigido aos residentes em território nacional?»

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) Os Requerentes são casados entre si;
- B) Até ao dia 09-09-2010, os Requerentes residiram em Portugal, na Rua ... n.º..., ...-..., Lisboa, fracção autónoma designada pela letra "O", que corresponde ao terceiro andar "D", correspondente ao prédio urbano inscrito sob o Artigo ..., da Freguesia ..., conforme cópia da caderneta predial urbana junta como documento n.º 8 com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- C) A referida fracção pertencia aos Requerentes, que a adquiriram em 04-06-2002, tendo para a aquisição os Requerentes e a instituição bancária C..., S.A. outorgado um contrato de mútuo com hipoteca, no valor de €134.675,00 (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- D) Até 09-09-2010, os Requerentes residiam na referida fracção, com permanência, tendo nela o seu domicílio fiscal;
- E) Em 09-09-2010, os Requerentes alteraram o seu domicílio fiscal para o Reino Unido;
- F) A mudança para o Reino Unido ocorreu no âmbito de um contrato de destacamento internacional do Requerente A..., promovido pela sua entidade patronal (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) O referido contrato inicial tinha a duração de um ano, renovável, ficando o vínculo laboral com a entidade patronal em Portugal temporariamente suspenso

(documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- H)** Atenta a natureza temporária do referido destacamento, os Requerentes procederam ao arrendamento temporário de um imóvel no Reino Unido, conforme cópia do contrato de arrendamento no Reino Unido, junto com o pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 7, cujo teor se dá como reproduzido;
- I)** Em 2011, o contrato de destacamento internacional do Requerente foi renovado por mais um ano, pelo que os Requerentes e o respectivo agregado familiar tiveram que manter o seu domicílio fiscal no Reino Unido;
- J)** Em 2012, o contrato de destacamento internacional do Requerente foi renovado por mais um ano, pelo que os Requerentes e o respectivo agregado familiar tiveram que manter o seu domicílio fiscal no Reino Unido;
- K)** A convicção dos Requerentes era a de que, findo o contrato internacional de destacamento do Requerente, assente em exigências profissionais, regressariam a Portugal, onde mantinham a fracção indicada;
- L)** Em 2013, o Requerente A..., perante uma conjuntura económica desfavorável em Portugal, no rescaldo da crise económica de 2008 e confrontado com as condições de regresso a Portugal altamente desfavoráveis propostas pela sua entidade empregadora, viu-se forçado a rescindir o seu vínculo laboral com a entidade em Portugal;
- M)** O Requerente A... passou a exercer funções na empresa onde estivera anteriormente a trabalhar, ao abrigo de um contrato de destacamento internacional, mantendo, todavia, a vontade de regressar a Portugal juntamente com a sua família assim que lhe fosse possível;
- N)** A partir de 03-07-2013, os Requerentes mantiveram o contrato de arrendamento no Reino Unido, no local indicado no documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, e mantiveram em Portugal a fracção referida;

- O)** No ano de 2017, os Requerentes, juntamente com o seu agregado familiar decidem fixar-se definitivamente no Reino Unido;
- P)** Em 28-07-2017, os Requerentes alienaram a fracção que possuíam em Portugal, sita na Rua ... n.º..., pelo preço de €410.000 (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Q)** Em 28-05-2018, no cumprimento das suas obrigações declarativa em Portugal por referência ao ano fiscal de 2017, os Requerentes procederam à entrega em separado das respectivas declarações de IRS “Modelo 3”, com a identificação n.º ... e a identificação n.º ..., cujas cópias constam dos documentos n.ºs 12 e 13 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- R)** Nas referidas declarações, indicaram os Requerentes a situação pessoal de casados, estatuto de não residentes fiscais, e procederam à declaração de todos os rendimentos auferidos no ano de 2017 de fonte Portuguesa, designadamente rendimentos prediais e ganhos com mais-valias;
- S)** Nos Quadros 4 do Anexo G de cada uma das declarações de rendimentos cada Requerente declarou a sua quota-parte (50%) do valor de realização resultante da venda da fracção referida, efectuada em Junho de 2017 (€205.000) e a sua quota-parte do valor de aquisição (€67.294,50);
- T)** Nos referidos Quadros 4, cada um dos Requerentes indicou a sua quota-parte das despesas e encargos incorridos (€12.796,60) correspondentes nomeadamente à comissão de venda do apartamento e aos serviços de certificação energética (documentos n.ºs 14 e 15 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- U)** No Quadros 5 do Anexo G das Declarações Modelo 3 do IRS, manifestaram os Requerentes a intenção de reinvestir na aquisição de outro imóvel destinado à habitação própria e permanente a totalidade do correspondente valor de realização, abatido do valor da amortização do empréstimo contraído (que à data totalizava o montante de €92.381,20) (documento n.º 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- V) A Autoridade Tributária procedeu ao cálculo do imposto devido, nos termos do n.º 1, do artigo 43.º do CIRS, aplicando a taxa especial de 28% à totalidade do valor da mais-valia apurada €108.085,28 por sujeito passivo, não dando relevo à opção assinalada pelos Requerentes quanto à opção pelo reinvestimento (no Quadro 5 do Anexo G), bem como considerando a totalidade da mais-valia apurada com a venda do imóvel sito na Rua ... n.º...;
- W) Em 18-05-2018, os Requerentes procederam à aquisição de um imóvel no Reino Unido, pelo preço de £ 775.000 (aproximadamente € 887.489,26, à data) onde passaram a ter a sua habitação própria e permanente (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- X) Para a aquisição do imóvel, contraíram os Requerentes um empréstimo bancário no valor de £700.000 (setecentas mil libras) - aproximadamente €801.603,21 à data, tendo reinvestido £75.000 - aproximadamente €85.886,05, à data;
- Y) A fracção de que os Requerentes eram proprietários do prédio sito na Rua ... n.º ..., esteve temporariamente arrendada, pelo menos no ano de 2017 (artigo 59.º do pedido de pronúncia arbitral e Campos 4001 e 4002 dos Anexos F das declarações de rendimentos que constam dos documentos n.ºs 12 e 13 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- Z) Os Requerentes não pagaram as quantias liquidadas e foram instauradas execuções fiscais para sua cobrança coerciva (documentos n.ºs 18 e 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- AA) Em 29-11-2018, os Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Não se provou que os Requerentes tivessem prestado garantia para suspender os processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva das quantias liquidadas.

Os Requerentes, aliás, alegam que poderão ter de prestar garantia e não que a tenham prestado (artigo 104.º do pedido de pronúncia arbitral).

2.2.2. Não se provou que os Requerentes mantivessem residência permanente na fracção referida os autos, a partir do momento em que passou a ser arrendada, como os próprios Requerentes reconhecem no artigo 59.º do pedido de pronúncia arbitral.

Na verdade, pelos Campos 4001 e 4002 dos Anexos F das declarações de rendimentos relativas ao ano de 2017 que constam dos documentos n.ºs 12 e 13 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, verifica-se que a fracção gerou rendimentos prediais nesse ano.

Quanto à intenção de virem a reocupar a fracção que os Requerentes alegam, afigura-se que é de presumir, por a terem mantido, até ao momento em que ela foi arrendada, o que sucedeu no ano de 2017, pelo menos.

2.2.3. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelos Requerentes e em afirmações destes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou processo administrativo, que informou não existir.

3. Matéria de direito

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, «*constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de (...) alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*»

Porém, o n.º 5 do mesmo artigo prevê expressamente a exclusão de tributação das mais-valias resultantes da alienação de habitação própria e permanente quando haja aquisição de novo imóvel com a mesma finalidade e desde que observados determinados requisitos, aí indicados.

Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo 10.º, o ganho sujeito a tributação corresponde à diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição.

O valor de aquisição é corrigido pela aplicação do coeficiente de desvalorização monetária, acrescido dos encargos e despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação do imóvel (artigos 50.º e 51.º do CIRS).

O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano (artigo 43.º, n.º 1, do CIRS), mas, no caso de transmissões efetuadas por residentes o saldo «é apenas considerado em 50 % do seu valor» (n.º 2 do mesmo artigo, na redacção anterior à Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro).

Relativamente a residentes, sobre esse valor incidem as taxas gerais previstas no artigo 68.º do CIRS.

Relativamente a não residentes em território português, o artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do CIRS prevê a aplicação de uma taxa autónoma especial de 28%, aplicável à totalidade das mais-valias.

Porém, «os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português» (n.º 9 do artigo 72.º na redacção da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, vigente em 2017). De harmonia com o n.º 10 deste artigo «para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes».

No caso em apreço, os Requerentes não fizeram esta opção prevista no n.º 9 do artigo 72.º e as liquidações de IRS impugnadas efectuaram aplicação da taxa especial de tributação autónoma de 28% à totalidade do valor da mais-valia apurada €108.085,28 por Sujeito Passivo.

Não se considerou, para este efeito, as indicações feitas no Quadro 5 do Anexo G da declaração modelo 3 de IRS por ambos os Requerentes, de reinvestirem o valor referido, que

estes consideraram realizado com a venda de imóvel destinado a habitação própria permanente (sito na Rua ..., n.º ...).

3.1. Questão do reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação própria e permanente

A primeira questão que os Requerentes colocam é a de lhes ser aplicável a exclusão da tributação de mais-valias prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRC, por terem manifestado a intenção de reinvestimentos do valor de realização que indicaram.

No entanto, é requisito desta exclusão que o imóvel alienado se destine à habitação própria e permanente dos sujeitos passivos.

Este destino não se verificava quando o imóvel foi vendido, em Julho de 2017, pois os Requerentes já não residiam no imóvel há vários anos e nesse ano de 2017 o imóvel estava arrendado. Isto é, o imóvel estava destinado a arrendamento e não a habitação própria dos Requerentes.

Nestas condições, estando o imóvel a ser utilizado para arrendamento e não para habitação própria e permanente dos Requerentes, está afastada a possibilidade de lhes ser aplicado o regime de exclusão de tributação de mais-valias previsto no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

Assim, as liquidações impugnadas não enfermam deste vício que os Requerentes lhes imputam.

Improcede, pois, o pedido de pronúncia arbitral, quanto a esta questão.

3.2. Questão da consideração em apenas 50% do valor da mais-valia

Os Requerentes defendem que a tributação do valor de realização que não foi objecto de reinvestimentos deveria ter sido considerado pela Autoridade Tributária em apenas 50%.

3.2.1. Posições das Partes

Os Requerentes dizem o seguinte, em suma:

- os sujeitos passivos não residentes em território português apenas estão sujeitos a tributação em sede de IRS em Portugal relativamente aos rendimentos de fonte portuguesa (artigo 15.º, n.º 2 do Código do IRS);
- para o efeito, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS consideram-se rendimentos de fonte portuguesa, designadamente, os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;
- no que ao regime de tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis concerne, os sujeitos passivos residentes em território português estão sujeitos às taxas gerais progressivas previstas no artigo 68.º do Código do IRS, estando os sujeitos passivos não residentes sujeitos a tributação à taxa especial de 28%, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS;
- o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias, correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, no caso das transmissões onerosas de direitos sobre bens imóveis efectuadas por residentes, o referido saldo, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50 % do seu valor, conforme estabelece o n.º 2 do artigo 43.º do CIRS;
- constitui entendimento consolidado e amplamente replicado na diversa jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), a proibição de discriminação entre os sujeitos passivos residentes num Estado Membro (in casu Portugal) e os residentes noutra Estado Membro.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que a jurisprudência referida se baseia na redacção do artigo 72.º do CIRS anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que criou o referido regime de opção com aditamento dos n.ºs 7 e 8 (posteriores n.ºs 9 e 10, na redacção da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro).

Diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, em suma, que

- o regime inicial do artigo 72.º do CIRS foi considerado incompatível com o Direito da União Europeia pelo acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-443/06 (acórdão Hollmann);
- com a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, os n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS passaram a prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, já não APENAS para os residentes em Portugal, mas TAMBÉM para os não residentes, desde que residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu;
- a alteração legislativa introduzida ao do artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, não foi ainda alvo de apreciação pelo TJUE, em sede de reenvio prejudicial, para efeitos de apreciação do cumprimento das disposições conjugadas dos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia;
- os Requerentes poderiam ter optado pelo regime previsto nos n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º e não o fizeram;
- é de fazer reenvio prejudicial sobre a compatibilidade da redacção do artigo 72.º introduzida pela Lei n.º 67-A/2007 com os artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, que o TJUE considerou violados pela redacção anterior.

Os Requerentes afirmaram a desnecessidade de reenvio prejudicial por que, em suma, a jurisprudência do TJUE já é clara no sentido de ser considerado discriminatório relativamente a residentes em Estados Membros da União Europeia um regime mais gravoso do que o aplicável aos residentes em território português, mesmo que lhes seja permitida a possibilidade de opção pelo regime aplicável aos residentes.

3.2.2. Apreciação da questão

O artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia estabelece o seguinte:

Artigo 63.º
(ex-artigo 56.º TCE)

1. *No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.*

2. *No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.*

O TJUE considerou incompatível o com o Direito da União, por se tratar de um tratamento diferenciado incompatível com a livre circulação de capitais garantida pelo artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (anterior artigo 56.º), o regime do artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, na redacção anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, no processo C-443/06, acórdão de 11-10-2007, Hollmann versus Fazenda Pública, por tributar as mais-valias de contribuintes não residentes a uma taxa fixa (em 2017, de 28 %), enquanto os residentes estão sujeitos a um imposto progressivo sobre o rendimento.

Nesse acórdão entendeu-se que é incompatível com a norma que assegura aquela liberdade de circulação de capitais (¹) um regime que «*sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel*».

Esta jurisprudência foi recentemente reafirmada no Despacho do TJUE (sétima secção) de 06-09-2018, processo C-184/18, em que se entendeu que «*uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado nesse Estado-Membro, efectuada por um residente num Estado terceiro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, nesse mesmo*

¹ Ao tempo, o artigo 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia.

tipo de operações, sobre as mais-valias realizadas por um residente naquele Estado-Membro constitui uma restrição à livre circulação de capitais que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não é abrangida pela exceção prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE e não pode ser justificada pelas razões referidas no artigo 65.º, n.º 1, Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia».

No entanto, esta última decisão foi também proferida tendo como pressuposto a redacção do artigo 72.º introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, anterior à Lei n.º 67-A/2007.

Assim, como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, não há jurisprudência específica do TJUE sobre a compatibilidade do regime introduzido pela Lei n.º 67-A/2007, nos n.ºs 7 e 8 do CIRS com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

No entanto, o TJUE entendeu naquele acórdão do processo C-443/06, que o essencial da incompatibilidade do regime do artigo 71.º, n.º 1, com o direito de União resulta de instituir *«um tratamento fiscal desigual para os não residentes, na medida em que permite, no caso de realização de mais-valias, uma tributação mais gravosa e, por isso, uma carga fiscal superior à que é suportada pelos residentes numa situação objectivamente comparável»* (§ 54).

Na mesma linha, decidiu o TJUE no acórdão de 19-11-2015, processo C-632/13 (Skatteverket contra Hilka Hirvonen) que *«a recusa, no quadro da tributação dos rendimentos, em conceder aos contribuintes não residentes, que auferem a maior parte dos seus rendimentos no Estado de origem e que optaram pelo regime de tributação na fonte, as mesmas deduções pessoais que são concedidas aos contribuintes residentes, no quadro do regime de tributação ordinária, não constitui uma discriminação contrária ao artigo 21.º TFUE quando os contribuintes não residentes não estejam sujeitos a uma carga fiscal globalmente superior à que recai sobre os contribuintes residentes e sobre as pessoas que lhes são assimiladas, cuja situação seja comparável à sua».*

Assim, o que essencialmente releva para este efeito é saber se existe ou não uma discriminação negativa na aplicação aos Requerentes do regime que lhes foi aplicado.

O regime previsto por defeito (na falta de opção) no n.º 1 do artigo 72.º é mais oneroso para os não residentes do que para os residentes, pois enquanto a taxa máxima aplicável às

mais-valias realizadas por residentes é de 24% do seu valor (taxa máxima de 48% prevista no artigo 68.º, aplicável a 50% do saldo das mais-valias), a taxa prevista no n.º 1 do artigo 72.º do CIRS é de 28%, aplicável à totalidade do saldo.

Na verdade, à matéria tributável de cada Sujeito Passivo no valor de € 108.085,28 correspondeu IRS no valor de € **30.263,88** à taxa de 28%, aplicável aos não residentes enquanto mesmo aplicando a taxa máxima de 48% (e a taxa média é necessariamente menor pois a cada escalão corresponde a respectiva taxa) a metade daquela matéria tributável o IR a pagar por cada um dos Sujeito Passivo seria de € **25.940,47** ($108.082,28 / 2 \times 48\%$).

Mesmo considerando a taxa adicional de solidariedade prevista no artigo 68.º-A, n.º 1, do CIRS de 2,5% aplicável à parte que excede 80.000 [(108.085,28 - 80.000) x 2,5% = **702,13**] e a já extinta sobretaxa extraordinária de 3,21%, prevista no artigo 194.º, n.º 3, da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, aplicável à parte que excede o valor anual da retribuição mínima mensal garantida de 7.798,00 (²) [(108.085,28 - 7.798) x 3,21% = **3.219,22**], conclui-se que aplicando o regime dos residentes cada um dos Requerentes pagaria € **29.861,82** (25.940,47 + 702,13 + 3.219,22), menos do que o valor de € **30.263,88** que foi liquidado a cada um dos Requerentes.

Assim, é seguro que o regime de tributação a taxa liberatória previsto no artigo 72.º do CIRS, na redacção vigente em 2017, é incompatível com o referido artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, pois torna a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado.

Foi este regime negativamente discriminatório para os não residentes que foi aplicado nas liquidações impugnadas.

O facto de actualmente este regime poder ser afastado pelos sujeitos passivos, se manifestarem uma opção, não afasta a discriminação negativa, pois é nele imposta uma obrigação de opção que não é extensiva aos residentes.

Para além disso, na linha do que entendeu o TJUE no acórdão de 18-03-2010, processo C-440/08 (F. Gielen contra Staatssecretaris van Financiën), a propósito de uma questão

² Decreto-Lei n.º 86-B/2016, de 29 de Dezembro: € 557,00 x 14 meses.

paralela de eventual relevância da possibilidade de opção de afastamento de um regime discriminatório (no caso relativamente ao artigo 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), a conclusão de que ocorre incompatibilidade *«não é posta em causa pelo argumento de que os contribuintes não residentes podem optar pela equiparação, que lhes permite escolher entre o regime discriminatório e o regime aplicável aos residentes, dado que essa opção não é susceptível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais. Com efeito, 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. Por outro lado, um regime nacional que limite a liberdade de estabelecimento é incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa. Decorre do exposto que a escolha concedida ao contribuinte não residente através da opção de equiparação, não neutraliza a discriminação»*.

No mesmo sentido se pronunciou o TJUE no acórdão de 28-02-2013, processo C-168/11:

62 *Mesmo admitindo que tal sistema seja compatível com o direito da União, resulta contudo da jurisprudência que um regime nacional restritivo das liberdades de circulação pode permanecer incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa (v., neste sentido, acórdão de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 162, e de 18 de março de 2010, Gielen, C-440/08, Colet., p. I-2323, n.º 53). A este respeito, a existência de uma opção que permitiria eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem assim por efeito sanar, por si só, o carácter ilegal de um sistema, como o previsto pela regulamentação controvertida, que compreende um mecanismo de tributação não compatível com este direito. Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso em que, como no caso em apreço, o mecanismo incompatível com o direito da União é aquele que é automaticamente aplicado na inexistência de escolha efetuada pelo contribuinte.*

Ainda no mesmo sentido se pronunciou o TJUE no acórdão de 08-06-2016, processo C-479/14:

42. Relativamente ao carácter facultativo do referido mecanismo de tributação, há que sublinhar que, mesmo admitindo que esse mecanismo seja compatível com o direito da União, é jurisprudência constante que um regime nacional restritivo das liberdades de circulação pode continuar a ser incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa. A existência de uma opção que permitisse eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem por efeito sanar, por si só, o carácter ilegal de um sistema, como o que está em causa, que continua a comportar um mecanismo de tributação não compatível com este direito. Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso de, como no processo em apreço, o mecanismo incompatível com o direito da União ser aquele que é automaticamente aplicado na falta de escolha efetuada pelo contribuinte (v., neste sentido, acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Beker, [C-168/11](#), [EU:C:2013:117](#), n.º 62 e jurisprudência referida).

É à lis desta jurisprudência que há que apreciar a pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira de reenvio prejudicial.

Nos termos do art. 8.º, n.º 4, da CRP «*as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático*».

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia (3). E, quando se suscita uma questão de interpretação e

³ Neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo

aplicação de Direito da União Europeia, os tribunais nacionais devem colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial.

No entanto, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia a interpretação do Direito da União Europeia resulta já da jurisprudência do TJUE não é necessário proceder a essa consulta, como o TJUE concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso *Cilfit*, Proc. 283/81. Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do acto aclarado) e quando a correcta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de DUE suscitada (doutrina do acto claro) (*idem*, n.º 14).

No caso em apreço, conclui-se com segurança da reiterada jurisprudência do TJUE que a ilegalidade da aplicação do regime discriminatório não é sanda pela possibilidade do seu afastamento, o que dispensa a necessidade de reenvio prejudicial.

Aliás, o Supremo Tribunal Administrativo, no recente acórdão de 20-02-2019, processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17, sem aventar a necessidade de reenvio, concluiu pela ilegalidade do regime que resulta da conjugação do artigo 43.º, n.º 2, com o artigo 72.º do CIRS, relativamente a uma situação em que as mais-valias foram realizadas em 2010, portanto já na vigência da recurso da Lei n.º 67-A/2007.

Pelo exposto, é de concluir que é ilegal a tributação nos termos em que foi efectuada nas liquidações impugnadas, o que justifica sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4. Indemnização por garantia indevida

Os Requerentes pedem indemnização por garantia indevida.

O artigo 53.º da LGT estabelece o seguinte:

n.º 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

Como resulta do n.º 1 deste artigo a indemnização depende de ser oferecida garantia bancária ou equivalente.

No caso em apreço não se provou que os Requerente tenham prestado qualquer garantia, de qualquer tipo, para suspender as execuções fiscais insaturadas para cobrança coerciva das quantias liquidadas.

Assim tem de improceder o pedido de indemnização, sem prejuízos de o direito poder vier a ser reconhecido em execução de julgado.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade das liquidações de IRS com o n.º 2018..., no valor de €30.775,95 e o n.º 2018..., no valor de €30.767,36;
- b) Declarar ilegais e anular as referidas liquidações;
- c) Julgar improcedente o pedido de indemnização por garantia indevida, sem prejuízo de o direito a indemnização poder vir a ser reconhecido em execução de julgado.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, 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 fixa-se ao processo o valor de € **61.543,31**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 08-04-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Vasco Valdez)

(Hélder Faustino)