

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 548/2018-T

Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias; Não residentes; pedido de reenvio prejudicial.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 06 de Novembro de 2018 os contribuintes A..., titular do passaporte brasileiro n.º..., com o NIF português n.º..., residente na Rua..., ...-...- São Paulo -..., no Brasil, e B..., titular do passaporte brasileiro n.º..., com o NIF português n.º..., residente na Rua Dr. ..., ...- São Paulo -... ..., no Brasil, requereram, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 12 de Novembro de 2018.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. A AT apresentou a sua resposta em 20 de Fevereiro de 2019.

5. Por despacho de 22.02.2019, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações finais escritas.
6. Em 08 de Março de 2019 os Requerentes apresentaram as alegações.
7. A Requerida apresentou as suas alegações no dia 27.03.2019
8. Pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral anule parcialmente a liquidação de IRS nº 2018..., relativa ao ano de 2017, no montante de 47.133,50 Euros e a liquidação de IRS nº 2018..., relativa ao ano de 2017, no montante de 47.133,50 Euros com todas as legais consequências, nomeadamente o reembolso aos Requerentes do montante de imposto indevidamente pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

I.2. Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. A Requerida procedeu ao cálculo do imposto devido, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRS, tendo por base o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano e aplicando uma taxa de 28% à totalidade do valor das mais-valias assim determinado.
2. Não procedeu, pois, à aplicação do regime de exclusão de tributação de 50% previsto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS por, no seu entendimento, tal norma não ser aplicável a não residentes.
3. A opção pela tributação dos 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, não era aplicável aos Requerentes, pois o n.º 9 do art. 72º do Código do IRS só é aplicável a residentes noutros Estados-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nas condições ali definidas, e não a residentes fiscais de países terceiros.
4. A Requerida entende que, perante a mesma transação, as regras de tributação aplicáveis deverão divergir consoante esteja em causa uma mais-valia realizada por um residente ou por um não residente.

5. Ignorando, desta forma, que tal distinção constitui uma violação do Direito da União Europeia, em especial do art. 63º do TFUE, porquanto, discrimina desfavoravelmente os não residentes e, assim, restringe a livre circulação de capitais.
6. Na procedência da presente impugnação, terão os requerentes o direito a ser reembolsados, cada um, no valor de 23.566,75 Euros, acrescido dos competentes juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do art. 43º da LGT.

I.3 Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. É certo que no Acórdão C-443/06 do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 2007OUT11, foi decidida a contrariedade com o Direito Comunitário da disciplina da tributação das mais-valias imobiliárias de não residentes resultantes dos artigos 72º, n.º 1 e 43º, n.º 2 do Código do IRS.
2. Tendo em conta o teor do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 2007OUT11, e no sentido de adaptar a legislação nacional à decisão nele sufragada, foi aditado ao artigo 72º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, o n.º 7 (atual n.º 9).
3. O quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.º 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12.
4. Para efeitos de incidência (no que toca à matéria das mais-valias) os artigos relevantes são o 9º e 10º do Código do IRS.
5. Assim, o disposto no n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS não pode ser aplicável ao caso aqui em análise.
6. Quadro normativo esse que passou a prever duas situações/possibilidades/alternativas de tributação do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, resultantes da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição por alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

7. Assim, por um lado, os Requerentes podiam ter optado pela tributação desses rendimentos (mais-valias) à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, sendo que a determinação da taxa teria em conta todos os rendimentos incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, o que não fizeram.
8. Por outro lado, os Requerentes podiam ter optado, como o fizeram, pela taxa autónoma de 28%, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.
9. A alteração operada por via da introdução dos atuais n.º 9 e 10 do artigo 72.º, do Código do IRS, veio permitir que, tanto residentes como não residentes, beneficiem do regime previsto no artigo 43.º, n.º 2 (consideração do saldo da mais-valia em apenas 50% do seu valor), do mesmo Código, desde que OPTEM pelo englobamento dos rendimentos obtidos tanto em Portugal como fora deste território.
10. Caso subsistam dúvidas, por força da obrigação de reenvio prejudicial, à face do preceituado no artigo 267.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia deverá suspender-se a instância para que o TJUE estabeleça interpretação vinculante sobre a matéria.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo é o próprio.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar ou vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

III. THEMA DECIDENDUM

A questão central a decidir, tal como colocada pelos Requerentes, está em saber se no caso de mais-valias resultantes da alienação de bens imóveis, o regime diferenciado de tributação aplicável a residentes no território nacional e a não residentes no território da União Europeia, no que concerne à limitação da incidência de IRS para os aqui residentes de 50% do saldo das mais-valias, configura, ou não, uma discriminação no domínio da liberdade da circulação de capitais, violadora do art. 63º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, quando não abrange os residentes noutro Estado não Membro da União Europeia.

IV. – MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O contribuinte A... é residente na Rua ..., ...– São Paulo –... ..., Brasil, e o contribuinte B..., é residente na Rua ..., ...–...– São Paulo –... ..., Brasil.
2. Em outubro de 2017, os Requerentes procederam à venda de um imóvel pelo valor de 1.010.000,00 Euros, o qual foi adquirido na proporção de 50%, cada um, em novembro de 2014, por 605.165,44 Euros.
3. Com a referida venda cada um deles suportou despesas e encargos no valor de 31.057,50 Euros (ascendendo a um total de 62.115,00 Euros de despesas e encargos relativos ao imóvel).
4. Os contribuintes apresentaram respetivamente as suas declarações de IRS relativas ao exercício de 2017, tendo ambos declarado serem não residentes e não tendo optado pela tributação pelo regime geral nem por outros regimes.
5. Na declaração de IRS ambos os Requerentes apresentaram o anexo G sob a epígrafe “Mais Valias e outros incrementos Patrimoniais”.
6. A Requerida efetuou e notificou os Requerentes das liquidações de IRS nº 2018... (A...) e nº 2018... (B...), relativas ao ano de 2017, no valor de 47.133,50 Euros cada uma.

7. Nas liquidações foi considerado o coeficiente de correção monetária de 1,01, para determinar o respetivo valor de aquisição e foi apurado um resultado de 168.333,95 Euros para cada um dos Requerentes.
8. Na quantificação da mais-valia tributária, a Requerida considerou o valor do resultado por inteiro — 168.333,95 Euros —, desconsiderando o regime de exclusão de tributação de 50%.
9. As liquidações impugnadas foram pagas no dia 11.08.2019 (liquidação de IRS nº 2018...) e no dia 14.08.2019 (liquidação de IRS nº 2018...).

IV.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram considerados provados.

IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 9 são dados como assentes pela análise dos documentos juntos pelos Requerentes (docs. 1 a 4 do pedido de pronúncia arbitral) e pela posição assumida pelas partes.

V. Do Direito

I) Reenvio Prejudicial

A Requerida requereu o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para verificação de conformidade da tributação das mais valias dos rendimentos dos não residentes com a legislação da União Europeia.

Nos termos do disposto no art.º 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE):

“O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação dos Tratados;

b) Sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

(...)”

O Tribunal Arbitral é considerado um órgão jurisdicional de um estado membro para os efeitos do art. 267º do TJUE. Cfr. Ac. do TJUE de 12.06.2014, proc. n.º C-377/13.

Sucedo que, a questão em apreciação (art. 43º, n.º2 do CIRS e sua não aplicação a não residentes) já foi apreciada previamente pelo TJUE, tendo sido reconhecida a sua desconformidade face ao disposto no art. 63º do TFUE - Acórdão *Hollmann* do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), proferido em 11.10.2007, processo C-443/06.

Alega ainda a Requerida que o quadro legal vigente em 2017 não é o mesmo do que existia aquando da apreciação do TJUE no citado Acórdão *Hollman*. A Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 aditou ao artigo 72º do Código do IRS o n.º 7 (atual n.º 13), cujo teor à data dos factos, era o seguinte:”9 -*Os residentes noutra 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.º2, 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.*”

Por sua vez, o n.º 8 (atual n.º 14) do mesmo artigo e diploma legal, também aditado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, prescrevia, à data dos factos, que: *”10-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.”*

É verdade que, entretanto, foram feitas alterações legislativas, com entrada em vigor a partir de 2008. Contudo, elas não são aplicáveis aos Requerentes porque as alterações citadas só são aplicáveis aos residentes na União Europeia ou do Espaço Económico Europeu. Ora, os requerentes residem no Brasil, não se incluindo este território na UE, nem no EEE. Destarte, os requerentes não poderiam, caso quisessem, aderir ao regime instituído em 2007.

Deste modo, as alterações legislativas citadas são inócuas para o caso em apreço.

Para os requerentes, o quadro legislativo em vigor (2017) e o quadro factual existente são iguais ao que foi apreciado no Acórdão Hoolman do TJUE, não se justificando por isso qualquer inversão interpretativa.

A obrigação de reenvio para o TJUE não existe quando o TJUE já produziu uma interpretação anteriormente num processo análogo onde as questões de facto eram materialmente idênticas. Neste sentido cfr. O Direito Processual da União Europeia – Contencioso Comunitário, João Mota de Campos e outros, Fundação Calouste Gulbenkian, 2º Ed., 2014, pág. 429

Citando o Ac. do TJUE de 27.03.1963, proc. C-28/62 “a obrigatoriedade de reenvio para o TJUE perde a sua razão de ser *“quando a questão suscitada é materialmente idêntica a uma questão que foi já objecto de uma decisão a título prejudicial num processo análogo.”*

Por existir uma interpretação anterior do TJUE é recusado o reenvio prejudicial.

II) Violação do art. 63º do TFUE

Os Requerentes obtiveram em 2017 um ganho decorrente de uma mais valia obtida pela alienação onerosa de um bem imóvel.

Este rendimento é classificado como rendimento da categoria G – Mais Valia - (art. 10º,

n.º1º, al. a) do CIRS), sendo esse ganho constituído pela diferença entre o valor da realização e o valor da aquisição (art. 10º, n.º4 do CIRS).

Uma vez que o ganho foi obtido em território português (art. 18º, n.º1, al. h) do CIRS) está sujeito a tributação, em sede de IRS, em território Português (art. 13º, n.º1 e 15º, n.º2 do CIRS).

Depois de apurado o valor da mais valia, o art. 43º, n.º2 do CIRS estatui o seguinte:

“2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50 % do seu valor.”

Face à norma citada, o valor da mais valia é considerado apenas em 50%. Contudo, esta exclusão de tributação é apenas aplicada aos residentes, estando os não residentes afastados do âmbito de incidência da norma.

No caso em apreciação, sendo os Requerente não residentes, esta exclusão de 50% não lhes foi aplicada. Sobre a não aplicação desta exclusão de tributação, tal como mencionado pelos Requerentes na petição arbitral, o Acórdão *Hollmann* do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), proferido em 11.10.2007, processo C-443/06, veio considerar que o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, ao limitar a tributação a 50% do saldo apurado entre mais-valias e menos-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal e não para os não residentes, para efeitos de determinação da matéria coletável em IRS, *“constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE”* (atual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia - TFUE).

Esta conclusão assenta nos seguintes argumentos principais:

- (a) 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;
- (b) 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 que é aplicada a residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos;
- (c) Com efeito, enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% (a taxa atual é de 28%) sobre a totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas metade da matéria

coletável 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% (o escalão mais elevado hoje é de 48% acrescido da taxa adicional de solidariedade);

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

(e) A discriminação da norma nacional não é justificável pelo objetivo 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% (a taxa atual é de 28%), não ocorrendo o englobamento), porque, como acima salientado, sendo o escalão mais elevado 42% % (o escalão mais elevado hoje é de 48% acrescido da taxa adicional de solidariedade) conduz sempre, nas mesmas condições, a uma tributação mais gravosa do não residente, tendo em conta a redução a 50% do rendimento coletável do residente, não existindo, objetivamente, nenhuma diferença que justifique esta desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias, entre as duas categorias de sujeitos passivos.

f) 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.

A este propósito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 16.01.2008, proferido no processo n.º 0439/06, veio igualmente decidir pela incompatibilidade da aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS e, conseqüentemente, pela violação do preceituado no artigo 56.º (atual 63º) do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, em obediência ao primado do direito comunitário estipulado no nosso ordenamento jurídico no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP), *“As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”* (Cfr. a título de exemplo, no mesmo sentido, o acórdão do STA de 22.03.2011, processo n.º 01031/10).

Pelo que, tendo em conta a prevalência da jurisprudência do TJUE, em matéria de direito comunitário, não se pode concluir e decidir de outra forma nos presentes autos, atenta as questões ali versadas serem semelhantes à do caso em apreço, bem como a norma legal sobre a qual as mesmas se fundaram.

Face a esta situação, seguimos a fundamentação jurídica do citado Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, bem como no Acórdão Hollman do TJUE. Assim, a interpretação e aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, no sentido de excluir da limitação da incidência do imposto em 50% as mais-valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, realizadas por um residente noutra Estado, sendo aquela unicamente aplicável a residentes em território português, consubstancia uma violação do disposto no artigo 63.º do TFUE, por se traduzir num regime fiscal discriminatório para os não residentes.

A jurisprudência dos tribunais superiores (TCAS de 19/09/2017, proc. n.º 06021/12) e do CAAD (proc. n.º 45/2012, de 05.07.2012, proc. n.º 748/2015, 27/07/2016, proc. n.º 89/2017 de 05/07/2017, proc. n.º 644/2017 de 30.05.2018, proc. n.º 370/2018 de 18.01.2019), a cuja fundamentação aderimos, tem sido unânime quanto à ilegalidade do art. 43º, n.º2 do CIRS face ao disposto no art. 63º do TFUE, não encontrando este Tribunal qualquer fundamento legal para alterar o sentido destas decisões.

As alterações legislativas ocorridas em 2007 não se aplicam ao caso em apreço porque os Requerentes não são residentes na UE, tal como já foi atrás devidamente referido e fundamentado.

Resta analisar a aplicação, ou não, das normas previstas no TFUE a um não residente na UE. Quanto a esta questão o TJUE também já a apreciou, precisamente a propósito de uma situação factual semelhante à sub judice e a propósito da mesma norma legal (art. 43º, n.º2 do CIRS), tendo proferido a seguinte decisão:

“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, efetuada por um residente num Estado terceiro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, nesse mesmo 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, TFUE.” Proc. C-184/18 de 06.09.2018

Tendo em conta o Acórdão citado do TJUE cabe-nos em sede nacional verificar se a restrição à livre circulação de capitais é permitida face ao disposto nos artigos 64º e 65º do TFUE.

O art. 64º do TFUE estatui o seguinte:

1. O disposto no artigo 63.o não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou da União adotada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento direto, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais. Em relação às restrições em vigor ao abrigo da legislação nacional na Bulgária, na Estónia e na Hungria, a data aplicável é a de 31 de dezembro de 1999.

O Art. 64º, n.º1 do TFUE prevê a não aplicação do disposto no art. 63º do TFUE caso as restrições à livre circulação de capitais com países terceiros já existissem à data de 31.12.1993 (requisito temporal) e caso envolvesse investimento direto, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais (requisito material).

Os requisitos temporal e material são de verificação cumulativa (Acórdão de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 53).

Perscrutando a legislação nacional em vigor em 31.12.1993, o art. 41º, n.º2 do CIRS tinha a seguinte redação: “ *O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º1 do artigo 10º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.*”

Verificamos assim que em 31.12.1993 não existia uma norma semelhante ao disposto no atual art. 43º, n.º2 do CIRS, o qual diferencia os residentes dos não residentes. Pelo que, a exceção prevista no art. 64, n.º1 do TFUE, que permite restrições à livre circulação de capitais com países terceiros, não é aplicável ao caso em apreço.

O art. 65º do TFUE prescreve o seguinte:

1. O disposto no artigo 63.o não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

b)(...).

2. (...).

3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.os 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.o.

4. (...).

Nos termos do art. 65º, n.º1 do TFUE a distinção entre residentes e não residentes é permitida desde que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis e desde que não seja uma discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais.

No caso em apreço, os rendimentos quer sejam obtidos por residentes ou por não residentes são integrados na mesma categoria (categoria G) e o rendimento em ambas as situações é obtido em território nacional.

Estando os residentes e os não residentes em situações idênticas não se nos afigura que exista uma qualquer razão que justifique esta desigualdade de tratamento.

Citando a decisão do TJUE no Proc. C-184/18 de 06.09.2018:

Resulta do exposto que não existe nenhuma diferença objetiva das situações dessas duas categorias de contribuintes em causa no processo principal que justifique a desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias por eles realizadas em resultado

da alienação de um bem imóvel situado em Portugal. Por conseguinte, a situação em que se encontram os contribuintes não residentes, como os recorridos no processo principal, é comparável à dos contribuintes residentes.

No que respeita à existência de justificações baseadas em razões imperiosas de interesse geral, não se nos afigura existirem, até porque nos presentes autos, nada foi alegado. Ainda assim citando o Acórdão Hollmann do TJUE:

“Consequentemente, há que considerar que a restrição resultante da legislação fiscal em causa no processo principal não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.”

Em conclusão, as restrições à livre circulação de capitais com países terceiros admitidas pelos artigos 64º e 65º do TFUE não se verificam no caso em julgamento.

Destarte, o disposto no art. 43º, n.º2 do CIRS, quando não aplicável a não residentes na UE, viola o disposto no art. 63º, n.º1 do TFUE. Em face do princípio do primado do direito da União Europeia reconhecido pelo art. 8º, n.º4 da CRP, a não aplicação do disposto no art. 43º, n.º2 do CIRS aos não residentes na UE é ilegal.

III) Juros Indemnizatórios

Nos termos do artigo 43º, n.º 1, da LGT *"são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"*.

Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no art. 43, nº1, da LGT, são os seguintes:

- 1-Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
- 2-Que o erro seja imputável aos serviços;
- 3-Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de

impugnação judicial;

4-Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(Cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, I Volume, Áreas Editora, 6ª. Edição, 2011, pág.530).

A anulação das liquidações de IRS objeto do pedido de pronúncia arbitral ficou a dever-se a uma incorreta interpretação e aplicação da Lei. A incorreta interpretação da Lei conduz à consequente anulação do consequente ato tributário que o tenha por base.

A incorreta interpretação e aplicação da Lei enquadra-se no erro sobre os pressupostos de direito, que funciona como requisito do direito a juros indemnizatórios consagrado no examinado artº.43, nº.1, da LGT. O erro é imputável aos serviços da AT, tendo originado um pagamento superior ao devido.

Nestes termos, deve considerar-se que se encontram reunidos os pressupostos de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios aos Requerentes, em virtude da anulação das liquidações, dado estarem reunidos todos os pressupostos previstos no artº43, nº1, da LGT.

Procede, pois, o pedido de juros indemnizatórios, que deverão ser contados, à taxa apurada, de harmonia com o disposto no artigo 43.º, n.º 4, da LGT, entre os dias em que foram efetuados os pagamentos indevidos até à data da emissão das correspondentes notas de crédito.

VI) DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações nº 2018... e nº 2018..., relativas ao ano de 2017 e em consequência anular parcialmente aquelas liquidações, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais valia imobiliária;

- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios desde a data em que os Requerentes efetuaram o pagamento de cada uma das liquidações ilegais até ao integral pagamento dos montantes de que devem ser reembolsados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €47.133.50 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a)*, do CPPT, aplicável por força da alínea *a)* do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 08 de Abril de 2019

O Árbitro

(André Festas da Silva)
