

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 595/2018-T

Tema: IRS - categoria F - Rendimentos prediais - Não residentes - Reporte de perdas - Dedução à coleta do AIMI.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A...**, com o número de identificação fiscal ..., residente fiscal nos ..., com residência em..., Florida ..., representada pela Sra. Dra. B..., com o NIF..., com domicílio profissional na..., Rua ..., n.º ... - ...-... ..., na qualidade de Representante Fiscal, (de ora em diante “Requerente”), tendo sido notificada da liquidação de IRS de 2017 (Doc. 1), vem, ao abrigo do disposto nos artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado “RJAT”) e do artigo 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2. O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 28-11-2018, visa a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação de IRS, relativa rendimentos prediais auferidos no ano de 2017, por não terem sido tidas em conta perdas a reportar de anos anteriores bem como por não ter sido considerada, em dedução à coleta daquele tributo, a parcela do adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) relativa aos prédios a que respeitam os rendimentos declarados.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro.

5. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo, oportunamente, notificado as partes.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram 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.

7. Pelo que em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 11-02-2019.

8. Em resposta ao que vem solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, expressando entendimento no sentido de dever manter-se na ordem jurídica o ato impugnado e, em conformidade, dever o tribunal pronunciar-se pela absolvição da entidade requerida.

9. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

10. Assim, por despacho de 30-03-2019, objeto de oportuna notificação, foi decidido, salvo oposição das partes, dispensar a referida reunião, sendo concedido um prazo de 20 dias para apresentação de alegações escritas e fixado o dia 20-05-2019 como data limite para prolação e notificação da decisão final.

11. Apenas a Requerida apresentou alegações escritas, reafirmando a posição já anteriormente expressa na Resposta oportunamente apresentada.

II. Saneamento

12. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

13. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

14. O processo não enferma de vícios que o invalidem e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. Matéria de facto

15. Com base nos elementos documentais que integram o presente processo, designadamente cópia de reclamações graciosas e recurso hierárquico juntos pela Requerente, assim como decisões arbitrais identificadas na petição inicial relativas à matéria de que trata o presente processo, se bem que respeitantes a períodos de tributação anteriores, destacam-se os seguintes elementos factuais que, não sendo contestados pelas Partes, se consideram inteiramente provados:

15.1. No ano de 2010, a ora Requerente tinha o seu domicílio fiscal em território português.

15.2. No referido ano auferiu rendimentos prediais, declarados para efeitos de IRS, sendo, na respetiva liquidação, apurado perdas a reportar para os períodos de tributação

seguintes no valor de € 61 002,63, respeitantes a encargos suportados com a obtenção dos referidos rendimentos.

15.3. Em 2011, declarou a mudança do seu domicílio fiscal para os Estados Unidos da América, situação que se mantinha no ano de 2017, a que respeita a matéria de que trata o presente processo. Segundo consta do passaporte emitido pelas autoridades norte-americanas, a Requerente tem como nacionalidade os Estados Unidos da América (Doc. 2).

15.4. No decurso dos anos de 2011 a 2017, a Requerente auferiu rendimentos prediais, tributáveis em Portugal, que, na qualidade de não residente, declarou para efeitos de IRS.

15.5. Nas liquidações operadas com referência aos mencionados anos não foram consideradas perdas a reportar de anos anteriores.

15.6. Relativamente as liquidações respeitantes aos anos de 2011 e 2013, 2015 e 2016, ora Requerente deduziu impugnações administrativas sobre as quais recaiu indeferimento exposto, pelo que foram oportunamente objeto de pedidos de pronúncia arbitral.

15.7. Esses pedidos deram origem aos processos n.ºs 96/2015-T, 399/2017-T e 206/2018-T, relativos a liquidações de 2011 e 2013, 2015 e 2016, respetivamente, tendo, em todos os casos, sido declarada a ilegalidade das liquidações de IRS, por nelas não terem sido consideradas despesas reportadas de anos anteriores, sendo determinada a respetiva anulação, com o conseqüente reembolso das importâncias indevidamente cobradas, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios.

15.8. Relativamente ao ano de 2017, a Requerente apresentou a declaração modelo 3, de IRS, integrada por um Anexo F, em que, assinalando a qualidade de não residente,

declara ter auferido, no referido ano, os seguintes rendimentos e despesas inerentes à sua obtenção:

Rendimento global	€ 55 121,46
Retenção na fonte	€ 1 466,22
Encargos suportados e pagos	€ 12 403,38

15.9. É ainda mencionado na referida declaração, como valor a deduzir à coleta do IRS, o montante de € 3 367,90, de AIMI, calculado por proporção ao valor patrimonial tributário dos prédios a que respeitam os rendimentos declarados.

15.10. Em 09-07-2018, com base na declaração apresentada, foi efetuada a liquidação n.º 2018..., sendo considerados os seguintes valores (Doc. 1):

Rendimento global	€ 55 121,46
Deduções específicas	€ 12 403, 38
Rendimento coletável	€ 42 718,08
Coleta total	€ 11 961,06
Retenção na fonte	€ 1 466,22
Imposto apurado	€ 10 496,04

15.11. Não foram consideradas na liquidação em referência quaisquer valores de perdas a reportar de anos anteriores, nem a dedução à coleta do AIMI assinalada na declaração de rendimentos.

15.16. Da nota de liquidação consta como data limite de pagamento o dia 31-08-2018, tendo este sido efetuado em 28 desse mês (Docs. 1 e 14)

16. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos ao processo e acima referidos, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

IV. Matéria de Direito

17. No essencial, são duas as questões que se colocam à apreciação e decisão deste tribunal arbitral, consistindo a primeira em saber se é admissível a dedução de perdas reportadas de anos anteriores, relativas a rendimentos prediais nos casos em que estes rendimentos sejam sujeitos a tributação autónoma a taxa especial e, a segunda, respeitante à dedução à coleta do AIMI relativo a prédios urbanos arrendados, saber-se se tal dedução é suscetível de aproveitamento por parte de sujeitos passivos não residentes em território português.

Comum a ambos os casos coloca-se a questão de saber-se se a recusa de dedução de perdas reportadas de anos anteriores bem como a não dedução à coleta de IRS do AIMI suportado pelo sujeito passivo não residente violam o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade previsto no artigo 26.º da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT).

18. Perante as questões assim sumariamente equacionadas, assinala-se que a Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral na ilegalidade da liquidação que impugna por na mesma não terem sido consideradas perdas a reportar de anos anteriores, em violação da norma do artigo 55.º do Código do IRS e do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade acolhido no artigo 26.º da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, diretamente aplicável na ordem jurídica interna.

Sendo diverso o entendimento da Requerida, importa analisar, mais detalhadamente, as posições de ambas as partes sobre as matérias controversas.

Posição da Requerente

19. Segundo a Requerente, a ilegalidade do ato tributário que impugna decorre do facto de se encontrar ferida dos seguintes vícios:

- Violação direta dos princípios da legalidade tributária e da tributação do rendimento efetivo, consagrados nos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República;
- Violação do princípio da não discriminação ínsito no artigo 8.º, n.º 2, da CRP, por violação e incumprimento do artigo 26.º da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.
- Violação das normas constantes dos artigos 55.º, n.º 1, 72.º, ambos do Código do IRS e 135.º-I, n.º 1, al. b) do Código do IMI, e do artigo 8.º da LGT.

20. Fundamentando a posição acima expressa, sustenta a Requerente que *“Nos termos do art. 55.º, n.º 1, al. b), do Código do IRS, o regime legal é o da dedução dos resultados líquidos negativos apurados na categoria F aos rendimentos dessa mesma categoria, nos seis anos seguintes àquele a que respeita.*

A lei não exceciona nem restringe a aplicação desta norma à natureza dos sujeitos passivos como não residentes, ou outra.

Pelo que o mecanismo de dedução de perdas é idêntico, quer se trate de sujeito passivo residente ou não residente em território nacional.”

21. Conclui, pois, a Requerente que *“...sem prescindir do argumento aduzido quanto à ausência de norma na legislação interna que limite o reporte de prejuízos da categoria F aos rendimentos líquidos da mesma categoria por não residentes, entendemos que, caso tal norma existisse, constituiria uma clara e evidente violação da CDT ratificada pelo Estado Português, relativamente à discriminação e desigualdade de tratamento dos nacionais dos EUA.”*

22. Relativamente ao AIMI suportado pela Requerente, não considerado na liquidação impugnada como dedutível à coleta do IRS na parcela corresponde ao valor patrimonial tributário (VPT) dos prédios arrendados, entende a mesma que *“...a exclusão da dedução do*

AIMI suportado para os não residentes, constante do n.º 5 do art. 78.º do Código do IRS traduz-se, na prática, numa desvantagem material e numa desigualdade de tratamento entre nacionais dos EUA e os de Portugal na mesma situação de tributação, pelos rendimentos da categoria F, expressamente proibidas pelo art. 26.º da CDT, a qual vincula (incluindo internacionalmente) o Estado Português.”

23. Pelo que “ *Partindo do princípio insito no art. 8.º, n.º 2 da CRP, relativo ao primado do Direito Internacional e da vinculação do Estado Português e do princípio da imposição de igualdade de tratamento, firmado no art. 26.º, n.º 1 da Convenção Portugal/ EUA, conclui-se que a aplicação do art. 78.º, n.º 5, do Código do IRS, na parte em que implica a proibição da dedução do AIMI a nacionais dos EUA, nos mesmos termos em que permite tal dedução para os residentes, é inconstitucional, por violação do art. 8.º, n.º 2, da CRP.*”

24. Com base na fundamentação acima sumariamente referida, a Requerente conclui formulando o pedido de anulação parcial da liquidação, no montante global de € 3 063,38, sendo este valor constituído por uma parcela de € 855,53 de imposto correspondente à dedução de perdas reportadas de anos anteriores, por consideração da taxa de 28% incidente sobre € 3 055,45, acrescida de € 2 207,86 valor respeitante à dedução à coleta do AIMI pago com referência ao VPT dos imóveis geradores dos rendimentos.

Posição da Requerida

25. Por seu lado, a Requerida, na resposta que apresentou, alega, em síntese, que, de acordo com disposto no artigo 22.º do Código do IRS, está excluída a possibilidade de englobamento de rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos não residentes em território português.

26. Assim, não sendo passíveis de englobamento os rendimentos prediais auferidos pela Requerente, considera a Requerida que “*operação de deduções, mormente a dedução de perdas para o ora nos interessa (que não é uma dedução específica da Cat. F), e abatimento é um processo prévio, anterior e condicionado pela possibilidade de englobamento,*”

27. Daí que “... *concluindo-se pela falta de previsão normativa que impossibilita os não residentes de englobarem os rendimentos obtidos por si obtidos em território nacional - in casu, os rendimentos da Cat. F (prediais) -, por maioria de razão, aquela operação prévia (dedução de perdas) não é passível de ser realizada, porquanto a mesma sempre estaria condicionada ao prévio englobamento dos rendimentos (só possível para os residentes).*”

28. Do exposto, conclui a Requerida, que é “... *coerente concluir que o legislador não tivesse a intenção, no caso concreto, de aplicar o regime de reporte de perdas previsto no art.º 55.º do CIRS, pois que optou por uma tributação, isolada e analítica dos rendimentos de Cat. F auferidos por sujeitos passivos não residentes.*”

29. No tocante à alegada violação da norma do artigo 26.º da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, a Requerida, depois de considerar não se vislumbrar a razão por que a norma do Código do IRS seria inconstitucional, alega, no essencial, que “*Não é o critério de residência que subjaz ao art.º 26.º da CDT celebrada entre Portugal e os Estados Unidos é, antes sim, o critério da nacionalidade.*”

30. Com base na argumentação acima sumariamente exposta, conclui a Requerida por expressar entendimento no sentido de que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário impugnado.

Do mérito do pedido

31. Considerando a matéria factual acima exposta, bem como as posições das Partes, importa, assim, antes de mais, uma análise, ainda que sucinta, dos pressupostos da incidência e liquidação do IRS relativo a rendimentos prediais auferidos por sujeitos passivos residentes e por não residentes.

32. Conforme preveem os artigos 1.º e 8.º do Código do IRS, são sujeitos a tributação na área deste imposto os rendimentos prediais, sendo como tal consideradas as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares. Estes rendimentos integram a Categoria F, sem prejuízo de, por opção dos seus titulares, integrar a Categoria B, rendimentos empresariais (CIRS, arts. 8.º, n.º 1, 4.º, n.ºs 1, al. n) e 5).

33. Decorrente do princípio da tributação do rendimento acréscimo líquido, que enforma o IRS, o rendimento efetivamente sujeito a tributação é o que se obtém depois de deduzidas ao rendimento global as despesas e encargos que sejam estreitamente conexos com a fonte produtora dos rendimentos ou, por outras palavras, que tais despesas sejam indispensáveis à formação do rendimento (CIRS, art. 41.º).

34. Pode, porém, suceder, como no caso em análise, que as despesas dedutíveis realizadas num determinado período de tributação – ano civil - superem os rendimentos nele auferidos. Neste caso, é aplicável a norma do artigo 55.º, n.º 1, alínea b), que estabelece, relativamente a cada titular de rendimentos, que o resultado líquido negativo apurado em determinado ano na categoria F pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita.

35. Do citado artigo 55.º apenas decorre, conforme consta do seu n.º 8, aditado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, que o direito ao reporte é sujeito à condição de que os prédios a que os gastos respeitem não deixem de gerar rendimentos da categoria F em pelo menos 36 meses, seguidos ou interpolados, dos cinco anos subsequentes àquele em que os gastos foram incorridos.

36. Salvo opção dos sujeitos passivos residentes em território português, estes rendimentos não são englobados para efeitos de tributação conjunta com rendimentos de outras categoria auferidos no mesmo ano ficando sujeitos a uma taxa autónoma de 28% (CIRS, arts. 22.º n.ºs 1, 3 e 5 e 72.º, n.ºs 1, al. e) e 12.º).

37. Porém, se esses rendimentos forem auferidos por pessoas que sejam consideradas como não residentes em território português estão os mesmos excluídos da possibilidade de englobamento – salvo se se tratar de residentes noutra Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nas condições previstas no artigo 72.º, n.ºs 12 e 13 – sendo igualmente tributados a uma taxa autónoma de 28%.

38. Independentemente de serem auferidos por residentes ou por não residentes, estes rendimentos são sujeitos a retenção na fonte, quando devidos por entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, à taxa de 25% (CIRS, art. 101.º, n.º 1, al. e), tendo esta retenção a natureza de pagamento por conta.

39. Qualquer que seja a residência do sujeito passivo e seja ou não exercida a opção pelo englobamento, quando legalmente permitida, os sujeitos passivos não estão dispensados da entrega da declaração periódica de rendimentos.

40. No plano territorial da incidência tributária, estabelece o artigo 18.º, n.º 1, alínea h), que se consideram obtidos em território português os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados. Sobre esses rendimentos incide, pois, o IRS auferidos pelos titulares não residentes, conforme decorre do artigo 15.º, n.º2, do mesmo Código.

41. Esta disposição da lei interna não é contrariada por norma convencional. Seguindo de perto o artigo 6.º da Convenção Modelo OCDE, a Convenção para Evitar a Dupla Tributação assinada por Portugal e pelos Estados Unidos da América ⁱ, consagra, no seu artigo 6.º, a competência do Estado da fonte – isto é, do Estado da situação dos bens imóveis – para, cumulativamente com o Estado da residência do respetivo titular, tributar os rendimentos imobiliários.

42. Segundo a referida norma da Convenção, é significativamente amplo o âmbito da competência conferida aos Estados Contratantes sobre este tipo de rendimentos:

Artigo 6.º - Rendimentos dos bens imobiliários

1 - Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários, incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais, situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - A expressão «bens imobiliários» terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados. A expressão compreende sempre os bens acessórios dos bens imobiliários, o gado e o equipamento das explorações agrícolas e florestais, os direitos a que se apliquem as disposições do direito privado relativas à propriedade de bens imóveis, o usufruto de bens imobiliários e os direitos a retribuições variáveis ou fixas pela exploração ou pela concessão da exploração de jazigos minerais, fontes e outros recursos naturais; os navios e aeronaves não são considerados bens imobiliários.

3 - A disposição do n.º 1 aplica-se aos rendimentos derivados da utilização directa, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários.

4 - O disposto nos n.ºs 1 e 3 aplica-se igualmente aos rendimentos provenientes dos bens imobiliários de uma empresa e aos rendimentos dos bens imobiliários utilizados para o exercício de profissões independentes.

43. O n.º 5 do Protocolo que integra a Convenção estabelece entender-se ainda, que “ *as disposições deste artigo aplicar-se-ão também aos rendimentos de bens móveis (pessoais) associados a bens imóveis e da prestação de serviços destinados à sua manutenção ou funcionamento.*”

44. Revertendo à situação em análise, tem-se, pois, que a Requerente tem a nacionalidade norte-americana ⁱⁱ, facto que comprova com a apresentação do respetivo passaporte e carta de condução, auferiu em 2017 rendimentos de prédios situados em território português, que oportunamente declarou para efeitos de tributação em IRS.

45. Dada a condição de sujeito passivo não residente em território português, a AT, ao proceder à liquidação do imposto com base no rendimento e gastos declarados não considerou perdas a reportar de anos anteriores, no montante de € 3 055,45 nem, em dedução à coleta, o valor de € 2 207,86, do AIMI proporcional ao valor patrimonial tributário dos prédios geradores do rendimento tributado.

Do reporte de perdas

46. Como já acima referido, os rendimentos prediais são tributados autonomamente a uma taxa especial, sem natureza liberatória, de 28%, não sendo passíveis de englobamento quando auferidos por não residentes, salvo se estes foram considerados residentes noutra Estado-membro da EU ou do EEE, nas condições previstas no artigo 72.º, n.ºs 13 e 14, do Código do IRS.

47. Não se vislumbra, no texto da lei, a existência de qualquer condicionamento do reporte de perdas na Categoria F de rendimentos do IRS à opção, quando permitida, pelo englobamento desses rendimentos e consequente renúncia à sua tributação autónoma. Tampouco se compreende que esta tributação autónoma pudesse incidir sobre rendimentos brutos, em prejuízo do princípio da tributação do rendimento acrescido líquido que constitui princípio estruturante do referido tributo.

48. Da mesma forma, não se extrai do texto da lei qualquer regime de exceção aplicável aos não residentes que estejam sujeitos à tributação autónoma, independente de poderem ou não exercer a opção por englobamento, quando permitida.

49. Salienta-se, de resto, que esta matéria foi já objeto de decisão arbitralⁱⁱⁱ, referida à mesma situação de que trata o presente processo mas a outro período de tributação, de que, pela sua exemplar clareza e sólida fundamentação, se transcreve o seguinte excerto:

“ Ora, tendo em conta que as perdas a reportar mais não são do que a acumulação de deduções específicas que, em cada ano, apenas podem ser abatidas à matéria tributável desse mesmo ano, até à sua concorrência, podendo ser abatidas à matéria tributável positiva de anos posteriores, dentro do limite temporal legalmente estabelecido, não se vê como o referido princípio da tributação dos rendimentos líquidos possa ser satisfeito sem que sejam tidas em consideração as perdas a reportar de anos anteriores.

Por outro lado, não existe norma que exclua a possibilidade de dedução de perdas, por parte de sujeitos passivos não residentes.

Se é certo que o englobamento opera numa fase posterior à da subtração das “deduções e abatimentos previstos nas secções seguintes”, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 22.º, do Código do IRS (o vocábulo “deduções” referir-se-á tanto às deduções específicas de cada categoria de rendimentos, como à dedução de perdas, enquanto deixou de haver “abatimentos”, desde a revogação do artigo 56.º, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro), daí não se seguirá, necessariamente, que, caso não seja possível o englobamento, deixe de ser possível beneficiar das “deduções” previstas nas secções seguintes.

Naturalmente que a tributação dos rendimentos líquidos é a que melhor se coaduna com o princípio da capacidade contributiva, mas este, quando referido a sujeitos passivos residentes em território nacional, não se basta com a tributação dos rendimentos líquidos, sendo aprofundado pela sua tributação global, mediante aplicação de uma tabela de taxas progressivas e de deduções à coleta, de carácter pessoalizante.

Afirma a AT que “aquela operação prévia (dedução de perdas) não é passível de ser realizada, porquanto a mesma sempre estaria condicionada ao prévio englobamento dos rendimentos”.

A dificuldade na compreensão de que uma realidade prévia a outra seja condicionada pela que lhe é posterior, uma vez que, em regra, as causas são anteriores às suas consequências, não

significa que, no Código do IRS, tal não seja possível, constituindo uma exceção à possibilidade de dedução de perdas de anos anteriores.

Porém, curiosamente, a única exceção deste tipo é a que se refere à dedução de perdas da categoria G (relativas a certas mais valias mobiliárias), por residentes em território nacional, nos termos do n.º 6 do artigo 55.º, do Código do IRS, na redação em vigor nos anos em análise, segundo a qual “6 - O saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, pode ser reportado para os dois anos seguintes, aos rendimentos com a mesma natureza, quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.” (sublinhado nosso).

*Contrariando a posição transmitida pela AT sobre a possibilidade de dedução de perdas sem prévio englobamento, já a doutrina se pronunciou a propósito da tributação dos rendimentos da categoria F auferidos por residentes, por taxas proporcionais (embora estes possam optar pelo englobamento), instituída pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (artigo 72.º, n.º 7, do Código do IRS). Permitimo-nos citar Rui Duarte Morais, que afirma “**Note-se que, estando em causa uma taxa especial (e não de uma taxa liberatória), esta se aplica a rendimentos determinados nos termos gerais, ou seja, a rendimentos líquidos, o mesmo é dizer que o sujeito passivo continua a ser admitido a fazer as deduções específicas que a lei prevê. Como manterá, também, o direito ao reporte de prejuízos que tenha tido, nesta categoria, em anos anteriores.**”^{iv}*

50. No sentido de que a dedução de perdas aos rendimentos líquidos positivos da categoria F, prevista no artigo 55.º do Código do IRS (CIRS) não depende de englobamento de rendimentos, vem reiterada e uniformemente pronunciando tanto a jurisprudência arbitral como a do Supremo Tribunal Administrativo.^v

51. Aderindo, pois, sem reservas, à posição acima transcrita, entende, assim, o tribunal arbitral que o reporte de perdas a anos posteriores, no âmbito da categoria F, não está dependente de englobamento, sendo o mesmo admitido em caso de não ser manifestada tal opção – ou por não

ser esta admitida quando se trate de não residentes - por não haver disposição legal que afaste tal possibilidade, por um lado e, por outro, em obediência ao princípio estruturante da tributação do rendimento líquido auferido pelos respetivos sujeitos passivos.

Da dedução do AIMI

52. Pretende a Requerente que na liquidação do IRS relativo aos rendimentos prediais auferidos em 2017 seja considerada a parcela do AIMI que, proporcionalmente, corresponda ao valor patrimonial tributário dos prédios geradores desses rendimentos.

52. Incidente sobre o somatório dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português, de que seja titular o respetivo proprietário, este adicional, no caso de sujeitos passivos que sejam pessoas singulares, é determinado por aplicação de uma taxa de 0,7% àquele valor, após dedução de € 600 000, elevando-se aquela taxa para 1% ou 1,5% incidente sobre a parcela daquela valor que exceda € 1 000 000,00 ou € 2 000 000,00, respetivamente (CIMI, arts. 135.º A, 135.º B, 135.º C e 135.º F).

53. No caso em análise, o somatório dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos inscritos nas matrizes prediais em nome da Requerente atinge o valor de € 1 056 790, tendo sido efetuada a competente liquidação de AIMI pela seguinte forma (Doc. 9):

- Valor patrimonial tributário (CIMI, art.135.º-C, n.º 1) € 1 056 790,00
- Dedução (CIMI, art. 135.º-C, n.º 2) € 600 000,00

Liquidação:

€ 400 000,00 x 0,70% = € 2800,00

€ 56 790,00 x 1,00% = € 567,90

€ 3 367,90

54. Conforme resulta do artigo 135.º-I, do Código do IMI “*O adicional ao imposto municipal sobre imóveis é dedutível à coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos que detenham rendimentos imputáveis a prédios urbanos sobre os quais incida, até à concorrência:*

- a) *Da parte da coleta do IRS proporcional aos rendimentos líquidos da categoria F, no caso de englobamento; ou*
- b) *Da coleta obtida por aplicação da taxa prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, nos demais casos.”*

55. Esta dedução encontra-se igualmente prevista no artigo 78.º, n.º 1, alínea l), do Código do IRS, aditada pela Lei n.º 42/2016, de 28/12, nos seguintes termos: *”1 - À colecta são efectuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas: ... l) Ao adicional ao imposto municipal sobre imóveis, nos termos do artigo 135.º-I do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.”*

56. Porém, dispõe o n.º 5 do mesmo artigo que *“As deduções previstas no n.º 1 aplicam-se apenas aos sujeitos passivos residentes em território português.”*

57. Por outro lado, o adicional ao IMI não é suscetível de ser considerado no âmbito da dedução específica da categoria F – rendimentos prediais – conforme dispõe a parte final do artigo 41.º, n.º 1, do Código do IRS, na redação conferida pela Lei n.º 42/2016, de 28/12.

58. Das normas citadas decorre, pois, que o adicional em causa, quando respeitante a prédios que produzam rendimento sujeitos a tributação, não é dedutível ao rendimento nem, tampouco, à coleta do IRS dos sujeitos passivos não residentes.

59. Segundo alega a Requerente, como fundamento do pedido que formula, tal circunstância constitui violação do princípio da não discriminação consagrado no artigo 26.º da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT), aprovada para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 39/95 e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 73/95, de 12/10.

60. De acordo com este preceito, *“Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferente ou mais gravosa do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação. Esta disposição aplicar-se-á também às pessoas que não são residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes. Todavia, para efeitos da tributação dos Estados Unidos, e sem prejuízo do disposto no artigo 25.º, «Eliminação da dupla tributação», um nacional dos Estados Unidos que não seja residente dos Estados Unidos e um nacional de Portugal que não seja residente dos Estados Unidos não se encontram na mesma situação.”*

61. A norma transcrita, diretamente aplicável no direito interno nos termos do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), consagra, pois, o princípio da não discriminação fundada na nacionalidade dos sujeitos passivos, não afastando, contudo, a legitimidade de tratamento diferenciado dos contribuintes em função da sua residência fiscal.

62. Sobre o sentido e alcance da norma invocada pela Requerente, salienta o Professor Alberto Xavier: *“O princípio da não discriminação ou da igualdade de tratamento tem a sua fonte no artigo 24.º do Modelo OCDE, o qual foi reproduzido em todas as convenções assinadas por Portugal.*

No princípio da não discriminação, podemos distinguir um elemento objectivo – que é o seu conteúdo – e um elemento subjectivo – respeitante ao círculo de pessoas sujeitas ao seu âmbito de aplicação.

Traduz-se o conteúdo ou elemento objectivo do princípio da não discriminação no facto de os “estrangeiros” (incluindo os apátridas) não ficarem sujeitos, num dado Estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse Estado que se encontrem na mesma situação. A identidade da situação - de direito e de facto – é, assim, o pressuposto necessário da aplicação do princípio, devendo, em cada caso ser examinado com a maior cautela.

O princípio da não discriminação é corolário do princípio geral da igualdade no que tange ao critério da nacionalidade. Da mesma forma que este consiste na obrigação de tratar

igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, assim também o princípio da não discriminação, assim também o princípio da não discriminação proclama a irrelevância da nacionalidade para fundar um tratamento desigual entre sujeitos que se apresentem objectivamente em situação idêntica, ficando vedada qualquer discriminação tributária, quer esta se traduza numa tributação “mais onerosa”, quer uma mera tributação “diferente”.

Por outro lado, a discriminação proibida é a apenas a que se funda na nacionalidade, mas não assim a que se baseia na residência, considerada critério legítimo de tratamento fiscal diferenciado. Isto mesmo resulta de a nova versão do artigo 24.º, dada em 1992, ter acrescentado à expressão anterior “nas mesmas circunstâncias” a frase “em particular no que respeita à residência”. Assim, por exemplo, não violou o princípio da não discriminação um imposto alemão sobre o capital (*Kapitalverkehrssteuer*, abolido desde 1990), incidente sobre sucursais de empresas não residentes, mas não sobre sucursais de empresas alemãs. Mas já violou o referido princípio a lei francesa que isentava de imposto o ganho de capital na alienação de imóvel residencial por cidadãos franceses, residentes ou não residentes, não reconhecendo, porém, a isenção para estrangeiros não residentes.

Também entendemos que não viola o princípio da não discriminação a eventual aplicação a rendimentos pagos a não residentes nacionais de Estados que celebraram convenções contra a dupla tributação com Portugal de taxa superior à aplicável a residentes pois a discriminação não se baseia na nacionalidade do contribuinte, mas apenas na sua residência. Ora, a verdade é que um não residente - seja qual for a sua nacionalidade – não se encontra na “mesma situação”.

A razão de ser da formulação do princípio por uma via negativa (não discriminação), em vez de por uma via positiva (igualdade de tratamento), reside apenas em não fechar as portas a que um determinado Estado, por razões de diversa índole, políticas, económicas ou sociais, designadamente de atração de investimento estrangeiro, outorgue um tratamento mais favorável a pessoas de nacionalidade estrangeira.

Elemento subjectivo. No que concerne ao elemento subjectivo, importa salientar que o mencionado princípio tanto se aplica a pessoas singulares, como a pessoas colectivas.”^{vi}

63. Das normas aplicáveis às situações idênticas à que se evidencia no presente caso, a diferenciação de tratamento entre sujeitos passivos residentes em território português e não residentes funda-se, exclusivamente, na residência fiscal, não se verificando qualquer discriminação em razão da sua nacionalidade.

64. Por outras palavras, o tratamento fiscal dispensado relativamente aos rendimentos e valores como os que estão em causa neste processo é rigorosamente idêntico quando aqueles sejam auferidos, ou os bens detidos, por não residentes em território português. Não é atribuída, para o efeito, qualquer relevância à circunstância de os contribuintes não residentes deterem a nacionalidade portuguesa ou uma outra qualquer.

65. Pelo exposto, conclui-se que, nesta vertente, a liquidação impugnada não viola o princípio da não discriminação consagrado no artigo 26.º da CDT celebrada entre Portugal e os EUA, não enfermando, por conseguinte, de inconstitucionalidade por violação do artigo 8.º da CRP.

Do direito a juros indemnizatórios

66. A par da anulação da liquidação, e consequente reembolso da importância indevidamente paga, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

67. Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, 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.*" Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

68. O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de

direito, imputável aos serviços da AT. No presente caso, mostram-se preenchidas ambas as condições, constituindo-se, pois, a obrigação de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, relativamente à parte da liquidação cuja anulação se determina.

VI. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação parcial da liquidação impugnada, nos termos peticionados, na parte em que não foi aceite a dedução de perdas da categoria F reportadas de anos anteriores, no montante de € 3 055,45, com o consequente reembolso da importância paga em excesso, no valor de € 855,52, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios contados nos termos legais.

- Julgar improcedente o pedido na parte relativa à não dedução à coleta da importância de € 2 207,86, respeitante à parcela do AIMI relativa aos prédios a que respeitam os rendimentos sujeitos a IRS.

Valor do processo - De harmonia com o disposto no artigo 315.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 fixa-se ao processo o valor de **€ 3 063,88**.

Custas - Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida (AT) e da Requerente, na proporção do respetivo vencimento, sendo € 171,00 a cargo daquela (AT) e € 441, a cargo desta.

Lisboa, 15 de maio de 2019,

O árbitro,

Álvaro Caneira

ⁱ Convenção aprovada para ratificação pela RAR n.º 39/95 e ratificada pelo DPR n.º 73/95, de 15 de Setembro de 1995. Em vigor desde 9 de Janeiro de 1996 – Cf. Aviso n.º 35/96 da D.G. de Relações Bilaterais do MNE, publicado no DR I.-A n. De 9 de Janeiro de 1996.

ⁱⁱ Com efeito, segundo decorre dos elementos que integram o presente processo, a Requerente detém o estatuto de dupla nacionalidade: portuguesa e norte-americana.

ⁱⁱⁱ Decisão Arbitral, de 30.6.2015, Proc. 96/2015-T, de que foi árbitro a Dr. Mariana Vargas

^{iv} Cfr. MORAIS, Rui Duarte de, “Sobre o IRS”, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2014, págs. págs. 115-116, nota 258.

^v Neste sentido: CAAD, Procs. 96/2015-T, 338/2016-T, 314/2017-T, 360/2017-T, 399/2017-T, 481/2017-T, 206/2018-T, 206/2018-T e 351/2018-T e STA, Ac. de 20.3.2019, Proc. 0968/14.0BELLE 01411/15

^{vi} Alberto Xavier, “Direito Tributário Internacional”, Almedina, Coimbra, 1993

No mesmo sentido, Bruno Santiago, “Análise do Artigo 24.º da Convenção Modelo OCDE sobre o Princípio da não Discriminação” – Estudos em Homenagem ap Dr. Paulo de Pitta e Cunha, Vol.II, Almedina, Coimbra, 2010 e Paula Rosado Pereira, “Lições de Fiscalidade – Vol II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Coordenação dos Profs, João Catarino e Vasco B. Guimarães, Capítulo 6 – Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional, Almedina, Coimbra, 2015.