

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 67/2019-T

Tema: IRS - artigo 43º, nº 2 do CIRS; mais valias; alienação onerosa de direitos reais; não residentes; reenvio prejudicial.

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na ... Lote ..., ...-... Lisboa, (*doravante designado por Requerente ou Sujeito Passivo*) apresentou em 2019-02-04 pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º, 5º, n.º 2 alínea a), 6º, n.º 1 e 10º, n.ºs 1 e 2 todos do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por Requerida ou AT*), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de IRS e respectivos juros compensatórios n.º 2018 ... relativamente ao ano de 2016 no montante de 21.026,99 €, bem como da subsequente nota de compensação e acerto de contas, tendo resultado um valor a pagar de 17.512,70 €.

2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificado à Requerida em 2019-02-05.

3. Nos termos a para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificadas às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário, que comunicou àquela Conselho a aceitação do encargo no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. Em 2019-03-23, foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº1 alíneas a) e b) na redacção que lhes foi conferida pelo Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2019-04-16 de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228. da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho proferido em 2019-04-16, a Requerida apresentou em 2019-05-16 a sua resposta.

7. Por despacho proferido em 2019-05-17 devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, foram as partes convidadas a apresentar alegações escritas, e indicada como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão final, o dia um Setembro de dois mil e dezanove.

8. Em 2019-05-24 o Requerente apresentou alegações escritas, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentada as suas alegações em 2019-05-31.

9. A fundamentar o seu pedido o Requerente invoca em síntese e com relevo para o que aqui importa, o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*);

9.1. O Requerente foi notificado da liquidação oficiosa nº 2018 ... de IRS relativa aos rendimentos do ano de 2016, datada de 03 de Outubro de 2018, da qual resultou uma obrigação de pagamento de € 21.026,99, bem como de subsequente operação de “compensação” e “acerto de contas”, com o nº 2018 ..., datada de 08 de Outubro de 2018, da qual resultou um saldo a pagar de € 17.512,70, com data limite de pagamento de 15 de Novembro de 2018 (*cfr. artigo 1 do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 1 e 2 com o mesmo juntos*),

9.2. Naquele ano de 2016 o Requerente alienou os seguintes bens imóveis dos quais era proprietário nas seguintes percentagens:

(i) 25% da fração autónoma designada pela letra “M” que faz parte do prédio urbano sito na Rua ..., número um, freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... daquela freguesia e inscrito na matriz predial urbana da freguesia dos ... sob o artigo ... (*cf. artigo 2 do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 3 com o mesmo junto*),

(ii) 25% da fração autónoma designada pela letra “AE”, correspondente à garagem número oito, que faz parte do prédio identificado na alínea anterior (*cf. artigo 2.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 3 com o mesmo junto*),

(iii) 100% do prédio urbano sito na Rua ..., número..., ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... daquela freguesia e inscrito na matriz predial urbana da freguesia dos ... sob o artigo ... (*cf. artigo 2 do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 4, com o mesmo junto*),

9.3. Relativamente aos imóveis descritos nas alíneas (i) e (ii) do ponto 2, o Requerente adquiriu 9,375% da sua propriedade em 6 de julho de 1987, por sucessão de seu pai, e os restantes 15,625% foram adquiridos em 19 de novembro de 2014, por sucessão de sua mãe (*cf. artigo 3 do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 9 com o mesmo junto*),

9.4. Os restantes 75% da propriedade dos imóveis descritos nas alíneas (i) e (ii) do ponto 2 eram detidos pelos seus irmãos tendo também sido alienados na mesma data e através do mesmo instrumento (*cf. artigo 4 do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 3 com o mesmo junto*),

9.5. Os bens imóveis alienados foram os únicos rendimentos sujeitos a IRS obtidos pelo Requerente no ano de 2016, sendo que o Requerente, nesse ano de 2016, era residente fiscal em

Angola, tendo comunicado tal facto à AT em 8 de novembro de 2012 (*cfr. artigo 5 do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 5 com o mesmo junto*),

9.6. Em 17 de maio de 2018 o Requerente entregou a declaração Modelo 3 de IRS, relativa aos rendimentos obtidos em 2016 (exclusivamente de mais-valias de imóveis) tendo;

a) declarado a totalidade da venda dos imóveis descritos no ponto 2 (i) e (ii) no Anexo G1 (mais-valias não sujeitas a tributação);

b) a intenção de reinvestir parte do valor de realização do imóvel descrito no ponto 2, (iii) e

c) a residência fiscal em Portugal (*cfr. artigo 6 do pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 6 com o mesmo junto*),

9.7. Em função daquela declaração, foi o Requerente notificado da respetiva demonstração da liquidação tendo procedido ao pagamento do imposto e acrescidos, no montante de € 3.584,07 (*cfr. artigo 7 do pedido de pronúncia arbitral e documentos n.ºs 7 e 8 com o mesmo juntos*),

9.8. (...) O Requerente reclamou junto do Serviço de Finanças de Lisboa ... a solicitar a retificação daquela liquidação de IRS (*cfr. artigo 9 do pedido de pronúncia arbitral*),

9.9. O Requerente concorda com o teor da informação constante do projeto de decisão de indeferimento, porquanto reconhece que:

(i) não poderia ter beneficiado da não sujeição a IRS do valor de realização do imóvel descrito no ponto 2, alínea (iii) acima, por força do reinvestimento, uma vez que não se tratava de imóvel destinado à sua habitação própria e permanente;

(ii) não poderia ter declarado, no anexo G1 da declaração Modelo 3 de IRS, a totalidade da venda dos imóveis descritos no ponto 2, alíneas (i) e (ii) acima uma vez que parte da propriedade dos mesmos foi adquirida após 1 de janeiro de 1989. (*cfr. artigo 12 do pedido de pronúncia arbitral*),

9.10. Conclui o Requerente o seu pedido de pronuncia arbitral peticionado que "(i) deve proceder o pedido de anulação parcial do ato de liquidação de IRS relativo aos rendimentos de

(2016), com fundamento em errónea quantificação e qualificação dos factos tributários; (ii) deve a liquidação contestada ser reduzida de € 21.026,99 para € 10.513,49;(iii) deve o montante de € 10.513,49 ser restituído ao Requerente, acrescido dos juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43º, nº 1 da Lei Geral Tributária; (iv) deve condenar-se a AT a pagar todas as custas do presente processo".

10.Como já referido, em 2019-05-16 a Autoridade Tributária e Aduaneira, apresentou a sua resposta não tendo impugnado a matéria factual vertida no pedido de pronúncia arbitral pelo Requerente, de que supra se deu conta e parcialmente transcreveu, e que relativamente ao processo de reclamação graciosa o Requerente se conformou com o seu indeferimento.

10.1. Referindo ainda que a “matéria em análise do presente ppa é exclusivamente de direito” densificando nos seus artigos 5º e seguintes a sua perspectiva conducente à conclusão que extrai no sentido de que a decisão a proferir “julgue o presente pedido de pronúncia arbitral improcedente por não provado (...) com as devidas e legais consequências”.

10.2. Aborda e tece considerações acerca dos seguintes segmentos de que *infra* se dará conta, alvo de apreciação e decisão de mérito;

- Da alteração ao artigo 72º do Código do IRS, pela Lei nº 67-A/2007, de 31/12,
- Do pedido de reenvio prejudicial ao TJUE

11. O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos do disposto nos artigos 2º, nº 1, alínea a) 5º e 6º do RJAT;

12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, estão devidas e legalmente representadas (artigo 3º,6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo 29º, nº 1 alínea a) do RJAT;

13. Não foram suscitadas exceções de que deve conhecer-se.

14. O processo não enferma de nulidades.

15. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II- FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1.Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão da questão suscitada, dão-se como provados e assentes os seguintes factos:

1.O Requerente foi notificado da liquidação oficiosa nº 2018 ... de IRS relativa aos rendimentos do ano de 2016, datada de 03 de Outubro de 2018, da qual resultou uma obrigação de pagamento de € 21.026,99, bem como de subsequente operação de “compensação” e “acerto de contas”, com o nº 2018 ..., datada de 08 de Outubro de 2018, da qual resultou um saldo a pagar de € 17.512,70, com data limite de pagamento de 15 de Novembro de 2018

2.No ano de 2016 o Requerente alienou os seguintes bens imóveis dos quais era proprietário nas seguintes percentagens:

(i) 25% da fração autónoma designada pela letra “M” que faz parte do prédio urbano sito na Rua ..., número um, freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... daquela freguesia e inscrito na matriz predial urbana da freguesia dos ... sob o artigo ...,

(ii) 25% da fração autónoma designada pela letra “AE”, correspondente à garagem número oito, que faz parte do prédio identificado na alínea anterior,

(iii) 100% do prédio urbano sito na Rua ..., número..., ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... daquela freguesia e inscrito na matriz predial urbana da freguesia dos ... sob o artigo ...,

3. Relativamente aos imóveis descritos nas alíneas (i) e (ii) do ponto 2, o Requerente adquiriu 9,375% da sua propriedade em 6 de julho de 1987, por sucessão de seu pai, e os restantes 15,625% foram adquiridos em 19 de novembro de 2014, por sucessão de sua mãe,

4. Os restantes 75% da propriedade dos imóveis descritos nas alíneas (i) e (ii) do ponto 2 eram detidos pelos seus irmãos tendo também sido alienados na mesma data e através do mesmo instrumento,

5. Os bens imóveis alienados foram os únicos rendimentos sujeitos a IRS obtidos pelo Requerente no ano de 2016, sendo que o Requerente, nesse ano de 2016, era residente fiscal em Angola, tendo comunicado tal facto à AT em 8 de novembro de 2012,

6. Em 17 de maio de 2018 o Requerente entregou a declaração Modelo 3 de IRS, relativa aos rendimentos obtidos em 2016 (exclusivamente de mais-valias de imóveis) tendo;

- a) declarado a totalidade da venda dos imóveis descritos no ponto 2 (i) e (ii) no Anexo G1 (mais-valias não sujeitas a tributação);
- b) a intenção de reinvestir parte do valor de realização do imóvel descrito no ponto 2, (iii) e
- c) a residência fiscal em Portugal,

7. Em função daquela declaração, foi o Requerente notificado da respetiva demonstração da liquidação tendo procedido ao pagamento do imposto e acrescidos, no montante de € 3.584,07,

8. As mais-valias obtidas pelas supra referidas alienações ocorridas em 2016, ascenderam a 71.567,82 €, sobre as quais a AT aplicou uma taxa autónoma de 28%.

9. Em 2019-02-04 o Requerente apresentou junto do CAAD pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada.

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º nº 2 do CPPT, e artigo 670º, nº 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJTA.

Deste modo os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPCivil, aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental e o PA anexo, considerem-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

B.DO DIREITO

do objecto

Conforme supra se deu conta, as partes não dissentem quanto ao valor apurado das mais-valias (71.567,82€), outrossim, a divergência entre o Requerente e a AT situa-se no valor de incidência para efeitos do imposto a pagar à taxa de 28%.

A AT pugna pela exclusão da incidência de 50% do imposto, prevista no nº 2 do artigo 43º do CIRS, pela circunstância de o Requerente não ser residente em Portugal nem num Estado Membro da União Europeia mas (ao tempo) residente num país terceiro, no caso subjacente em Angola.

Por seu turno o Requerente defende que o disposto no indicado normativo (nº 2 do artigo 43º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) se aplica, de igual forma a residentes em Portugal, num estado membro da união europeia ou estado terceiro.

Consequentemente, a questão decidenda, que cumpre apreciar e decidir, é a de saber-se se a norma estabelecida pela legislação nacional no artigo 43º do CIRS, consagra uma diferenciação entre residentes e não residentes incluindo, países terceiros, e, mais concretamente, se a base de incidência em sede de imposto sobre o rendimentos das pessoas singulares é compatível com o princípio da livre circulação de capitais prevista no artigo 63º do TFUE (Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), correspondente ao artigo 56º do TCE (Tratado que institui a Comunidade Europeia) na medida em poderá traduzir-se num regime fiscal menos favorável para os não residentes.

do reenvio prejudicial

Na resposta, e como já sinalizado, a AT sugeriu que a questão suscitada no presente processo fosse objecto de reenvio prejudicial para resposta a proferir pelo TJUE.

Não tendo, todavia, formulado quaisquer questões em concreto a submeter ao TJUE.

Como tivemos já oportunidade de expressar, ¹ o reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito de União Europeia, que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União.

Por força do artigo 19º-3/b) do Tratado da União Europeia e do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial, sobre a interpretação do direito da União e sobre a validade dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos de União.

¹ Cfr. processo arbitral nº 659/2014-T de 2015-04-24, em que interviemos como árbitro vogal.

Os tribunais arbitrais integram o conjunto de tribunais nacionais como expressamente resulta do previsto no artigo 209º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Enquanto tal, e no desempenho activo da sua função arbitral, atendendo à natureza excepcional do recurso da decisão dos tribunais arbitrais em matéria tributária, o legislador nacional deixou expresso no preâmbulo do Decreto-Lei nº 10/2011, que “(...) nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”. Não há dúvida, pois, que em caso de dúvida sobre a interpretação de normas jurídicas de direito europeu o tribunal arbitral pode recorrer ao mecanismo de reenvio prejudicial.

Os tribunais nacionais são considerados como tribunais comuns da Ordem Jurídica da União Europeia, dado o número considerável de normas e de actos comunitários, constituídos por disposições directamente aplicáveis ou com efeito directo, cabendo aos tribunais nacionais dos Estados Membros aplicá-las nos litígios que lhes sejam submetidos para apreciação. Cabe, pois, aos tribunais nacionais o dever de aplicar o direito comunitário, mesmo contra disposições de direito interno em sentido contrário.

Assim, para recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa. Pelo contrário, se o texto é perfeitamente claro, não se trata de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é da competência do Tribunal/Juiz/ Árbitro incumbido da competência de julgar o caso concreto aplicando a lei, a nacional e/ou a comunitária se for esse o caso, Esta entendimento é amplamente conhecido e defendido pela doutrina e pela jurisprudência como a “teoria do acto claro”.

Nesta conformidade, não antevendo dúvidas de interpretação que fundamentem o pedido de reenvio nem tão pouco indicando a AT as questões concretas que pretenderia ver colocadas ao TJUE, decide-se rejeitar o pedido de reenvio prejudicial.

a questão de mérito

o quadro normativo

Nos termos do disposto na alínea a) do artigo 10º do CIRS “*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*”.

Determinando, por seu turno a alínea a) do nº 4 ao artigo 10º que o ganho sujeito a tributação corresponde à diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição.

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

Preceituando por seu turno o artigo 43º do CIRS o seguinte:

Artigo 43º -Mais-Valias

“1.O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes:

2-O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do nº 1 d artigo 10º, positivo ou negativo, é

(...)

b) Apenas considerado em 50% do seu valor (...)”

Prevendo ainda o artigo 72º, nº 1, alínea a) do CIRS que as mais – valias providas de transmissões de imóveis sites em Portugal e auferidas por não residentes são tributadas à taxa de 28%.

Sendo que o artigo 63º do TFUE, (correspondente ao artigo 56º do Tratado que Instituiu a Comunidade Europeia) prescreve o seguinte:

“1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capital entre Estados membros e 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”

Sustenta o Requerente que nos termos do disposto no artigo 63º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros e que são proibidas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros e que, nessa medida a inaplicabilidade do referido artigo 43º, n 2 do Código do IRS a não residentes em Portugal consubstancia uma violação ao artº 63º do Tratado sobre o Funcionamento de União Europeia (correspondente ao artigo 56º do Tratado que institui a Comunidade Europeia), em virtude do seu efeito discriminatório.

Afirmando ainda que esta divergência da tributação em função de os sujeitos passivos de IRS residirem ou não em Portugal foi já apreciada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), no Acórdão de 11 de outubro de 2007, proferido no processo C-443/06 (“Acórdão Hollmann”) na sequência do qual o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que *“o nº 2 do artº 43º do Código do IRS, (...) que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o disposto no artº 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia”*. (cfr. Acórdão do STA, de 16 de janeiro de 2008, processo 439/06).

O Requerente convoca ainda várias decisões arbitrais, proferidas sob a égide do CAAD, que corroboram a sua tese, não obstante a jurisprudência que enumera se reportar a residentes noutros Estados-Membros da União Europeia e não em países terceiros, como é o caso em apreciação.

Dá ainda o Requerente nota da recente decisão proferida pelo TJUE no âmbito do processo C-184/17, de 06/09/2018 em que estava em causa a tributação de mais-valias imobiliárias obtida em Portugal por residentes em Angola, para concluir que *“ao liquidar o imposto à taxa prevista para os não residentes, sobre o montante total da mais-valia realizada (e não sobre 50% desse valor), a Autoridade Tributária violou as disposições do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, ignorando a jurisprudência comunitária, quanto à incompatibilidade do artº 43º, nº 2 do Código do IRS, assim aplicada, com o artigo 63º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (...)”*

A Requerida, por sua vez, invocando o já referido Acórdão C-443/06 do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e o acórdão do STA que se lhe seguiu (proferido em de 2008-01-16, no âmbito do processo nº 0439/06)², vem afirmar que no sentido de adaptar a legislação nacional à decisão do TJUE foi aditado ao artigo 72º do Código do IRS, pela Lei nº 67-A/2007, de 32 de Dezembro, o nº 7 (atual nº9) cujo teor à data dos factos, era o seguinte:

“ 9- 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), b) e e) do nº 1 e no nº 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no nº 1 do artigo 68º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.”

Previendo então o número 8 do artigo 72º (hoje número 10) que *“para efeitos de determinação da taxa referido no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes”*.

Refere a AT que a redação introduzida ao artigo 72º do CIRS pela Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro (LOE 2018) veio permitir a possibilidade de opção pela tributação dos rendimentos provindos das mais-valias à taxa que, de acordo com a tabela prevista no nº 1 do artigo 68º do CIRS, 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 o Requerente não fez.

Não obstante as alterações mencionadas, e as conclusões que a AT das mesma pretende retirar, podemos já avançar que este tribunal arbitral singular as não sufraga em consonância aliás com a posição da jurisprudência que inequivocamente vai no sentido de que as alterações introduzidas pela Lei nº 67-A/2007 (LOE 2008) não vieram eliminar o efeito discriminatório, subsistindo a violação das normas comunitárias.

² “O nº 2 do artigo 43º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o disposto no artº 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas noutro Estado membro da União Europeia”.

Neste sentido, subscrevemos o que vem proferido no âmbito do recente processo nº 63/2019-T relatado sob a égide do CAAD, no qual, *data venia*, nos revemos e subscrevemos, sem quaisquer reservas:

“(…) 38. No processo nº C-443/06 de 11 de outubro, do Tribunal de Justiça da União Europeia, conhecido por Acórdão Hollmann, embora anterior à Lei nº 67-A/2007, versou sobre esta questão, onde se decidiu que **“O artigo 56º CE [atual artigo 63º do TFUE] deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, 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 efetuada 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”**.

39. Nesse mesmo sentido, a jurisprudência nacional tem decidido, antes e após alterações da Lei nº 67-A/2007, de 31/12, respetivamente nos acórdãos do STA de 16 de Janeiro de 2008, no processo número 439/06, de 22 de Março de 2011, no processo número 1031/10 de 30 de Abril de 2013, no processo número 1374/12, e mais recentemente no processo número 1171/14 de 03 de Fevereiro de 2016, todos podem ser consultados in www.dgsi.pt.

40. A acompanhar a jurisprudência do TJUE e do STA, existe abundante jurisprudência arbitral proferida pelo CAAD, em particular, as decisões proferidas nos processos números 45/2013-T; 127/2012-T; 748/2015-T; 89/2017-T; 370/2018-T; 617/2017-T; 520/2017-T; 399/2017-T; 89/2017-T; 478/2015-T; 96/2015-T, nº 617/2017-T, nº 583/2018, nº 600/2018 todos a poder ser consultados in www.caad.pt.

Continuando a decisão que vimos seguindo e transcrevendo:

(…)

“42.O regime diferenciado da tributação das mais-valias imobiliárias realizadas por não residentes em território português, estabelece uma discriminação com o princípio da liberdade de circulação de capitais, princípio fundamental da União Europeia, não obstante as alterações introduzidas ao Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, traduzidas no aditamento dos atuais n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS.

43. Considerou então o TJUE, no Acórdão Hollmann, que, **“embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário”** e que o tratamento discriminatório dos não residentes assentava no facto de que **“enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% [28% em 2017] sobre a matéria colectável correspondendo à totalidade das mais-valias realizadas a consideração de apenas metade da matéria colectável correspondente às mais-valias realizadas por um residente permite que este beneficie sistematicamente, a esse título, de uma carga fiscal inferior, qualquer que seja a taxa de tributação aplicável sobre a totalidade dos seus rendimentos, visto que, segundo as observações formuladas pelo Governo português, a tributação do rendimentos dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42% (48% em 2017, acrescida da taxa adicional de solidariedade, de 2,5% ou de 5%) discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório”, sendo que “essa escolha não é suscetível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais”**.

45. Também o Supremo Tribunal Administrativo se tem pronunciado de modo idêntico, ao referir, nomeadamente, que **“I- As disposições do Tratado CE, que refere a União Europeia prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, nos termos definidos pelos órgãos do direito da União, desde que respeitam os princípios fundamentais do Estado de direito democrático. II. É incompatível com o direito comunitário, porquanto limita os movimentos de capitais que o artigo 56.º do Tratado CE consagra, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, por não aplicação aos residentes fora do território nacional a limitação de tributação a 50% das mais-valias realizadas que estatui para os residentes no território nacional”**- cfr. o Acórdão proferido no processo n.º 01172/14, em 3 de fevereiro de 2016”.

Sustenta a AT, e como já referido, que a alteração efectuada ao artigo 72º do CIRS, pela Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro, nomeadamente através do aditamento dos números 7 e 8 (actuais 9 e 10) é de molde a afastar o juízo de discriminação do TJUE sobre a previsão restritiva do nº 2 do artigo 43º do Código Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares assujeitos passivos não residentes.

Com o devido respeito por contrária opinião, também relativamente a este segmento se dissente da interpretação levada a cabo pela AT.

Se é verdade que na sequência do já sinalizado acórdão Hollmann o legislador nacional pretendeu criar, através da referida alteração/aditamento ao artigo 72º do CIRS, a possibilidade de os residentes noutro Estado Membro da União Europeia poderem optar, relativamente aos rendimentos referidos nos números 1 e 2 do indicado normativo, pela taxa de imposto prevista no nº 1 do artigo 68º do CIRS, não deixa de ser verdade que tal opção se materializa num ónus suplementar relativamente aos contribuintes residentes.

Tal opção e como já evidenciado em várias decisões arbitrais não afasta o efeito discriminatório da diferenciação dos regimes previstos na legislação doméstica entre residentes e não residentes.

A título meramente exemplificativo, dá-se aqui conta da orientação jurisprudencial que sobressai das decisões arbitrais, proferidas no âmbito do CAAD nomeadamente nos processos números 45/2012-T, 127/2012-T, 748/2015-T e 89/2017-T,:

“(...) a opção que é dada a um sujeito passivo na União Europeia ou espaço europeu entre um regime que continua a ser discriminatório, por violação do disposto no artº 63º da TFUE e um outro alegadamente não discriminatório, equiparando-os com os residentes no território português, para além de terem a obrigação de optar e de declarar os rendimentos auferidos fora daquele território, não exclui nem neutraliza os efeitos discriminatório do primeiro daqueles dois regimes”.

Por fim,

Se efectivamente como refere o Requerente a doutrina vinda de citar, se reporta a situações em que estavam em causa mais valias auferidas por cidadãos contribuintes residentes noutros

Estados-Membros da União Europeia, não se vislumbram razões de direito, para que a mesma se não aplique a residentes em país terceiros, desde logo atento o disposto no artigo 63º do TFUE;

“1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capital entre Estados membros e 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 próprio TJUE veio pronunciar-se em 6 de Setembro de 2018 (processo C-184/18) estando em causa contribuintes então residentes em país terceiro, concretamente em Angola, no sentido que segue:

“(…) 24. Importa constatar que, como resulta da sua letra, o artigo 63º do TFUE estabelece a livre circulação de capitais não apenas entre Estados-Membros mas igualmente entre Estados-Membros e Estados terceiros (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2018, Jahin, C-45/17, EU:C:2018:18, nº 19).

25 Para esse efeito, o artigo 63º TFUE proíbe de modo geral todas as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e países terceiros.

26 Nestas condições, há que declarar 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, 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 no referido Estado-Membro constitui uma restrição aos movimentos da capitais proibida pelo artigo 63º, nº 1 do TFUE.”.

Concluindo o Acórdão do TJUE no seguinte sentido:

“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 um restrição à livre circulação de capitais que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não é abrangida pela exceção prevista no artigo 64º, nº 1, TFUE e não pode ser justificada pelas razões referidas no artigo 65º, nº 1, TJUE”.

Face ao exposto, sem necessidade de quaisquer outras considerações, e revertendo à situação aos autos, inexistente base legal que permita à Requerida excluir da tributação das mais-valias o regime previsto sob o nº 2 do artigo 43º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Procedendo, em consequência, o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

III-JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De conformidade ao disposto na alínea b) do artigo 24º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a administração tributária, a partir do termo do prazo para o recuso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, e até ao termo do prazo para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º da LGT, aplicável *ex vi* alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT, que prevê:

Artigo 100º

Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo

A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do prazo da execução da decisão.

Embora o artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT utilize a expressão "*declaração de ilegalidade*", para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), não fazendo menção a decisões condenatórias, deverá entender-se que compreendem nas suas competências, os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se harmoniza e conjuga com o sentido de autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que "*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*".

O nº 5 do artigo 24º do RJAT ao afirmar que "*é devido o pagamento de juros independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*", deverá ser interpretado n sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário.

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passiva ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante em determinado período de tempo, visando colocá-lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efectuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Perante o que vem de expor-se, e face ao sentido decisório quanto ao mérito da causa, já sinalizado, decide este tribunal singular em condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre a data dos pagamentos efectuados até à sua integral devolução.

IV- DECISÃO

Face ao exposto, decide o Tribunal Arbitral Singular em:

- i- Anular parcialmente a liquidação subjacente, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária,
- ii- Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição do valor correspondente ao valor do imposto indevidamente pago,
- iii- Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, desde a data em que o Requerente efectuou o pagamento até à data da verificação do seu reembolso,
- iv- Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

V-VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296º, nº 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 46/2013, de 26 de Junho, 97º-A, nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 10.513,49 € (*dez mil quinhentos e treze euros, quarenta e nove cêntimos*).

VI- CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, Tabela I a esta anexa, fixa-se o montante de custas em 918,00 € (*novecentos e dezoito euros*).

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco e revisto pelo árbitro.

[A redacção da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas].

Vinte e sete de Agosto de dois mil e dezanove

O árbitro

(J. Coutinho Pires)