

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 787/2019-T

Tema: IRS – Artigos 43.º, n.º 2 e 72.º, n.º 9, do CIRS; mais-valias resultantes da alienação de bens imóveis, auferidas por residente noutra Estado-membro da UE.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 22 de novembro de 2019, **A...**, NIF..., casada, residente em ..., ..., ..., França (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao ano de 2018, da qual resultou o montante a pagar de € 28.222,99.

A Requerente juntou 3 (três) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), a Requerente faz assentar a impugnação do ato tributário controvertido, sumariamente, no seguinte:

A Requerente é cidadã portuguesa residente em França, tendo procedido à entrega da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, respeitante ao ano de 2018, juntamente com os anexos F e G, referentes a rendimentos prediais e a mais-valias imobiliárias obtidas com alienações de bens imóveis realizadas em agosto e outubro de 2018.

Nessa sequência, a AT procedeu à respetiva liquidação de IRS, tendo considerado a totalidade das mais-valias imobiliárias apuradas, às quais aplicou a taxa de 28% prevista no artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, para os não residentes.

A Requerente entende que aquela liquidação de IRS padece de vício de violação de lei, devendo ser parcialmente anulada, pois as aludidas mais-valias imobiliárias devem ser consideradas em apenas 50% do respetivo valor, por aplicação do regime consignado no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, para os residentes. Porquanto, a Requerente sustenta que a não aplicação dessa norma consubstancia uma violação do direito comunitário, na justa medida em que se traduz na efetivação de uma tributação diferente e menos favorável aos cidadãos comunitários não residentes em território nacional, quando comparada com a tributação feita a cidadãos comunitários residentes em território nacional; a Requerente acrescenta que constitui entendimento consolidado, amplamente aceite e replicado na diversa jurisprudência do TJUE, a proibição de discriminação entre os sujeitos passivos residentes num Estado-membro (*in casu* Portugal) e os residentes noutra Estado-membro.

Ademais, diz a Requerente que é a jurisprudência do TJUE, STA e CAAD clara no sentido de ser considerado discriminatório relativamente a residentes em Estados-membros da União Europeia um regime mais gravoso do que o aplicável em território nacional, mesmo que lhe seja facultada a opção pelo regime aplicável aos residentes, nos termos do artigo 72.º, n.º 9, do Código do IRS.

A Requerente alega ainda que o regime previsto no artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS é claramente mais desvantajoso para os cidadãos não residentes do que para os residentes, porquanto a taxa máxima aplicável às mais-valias realizadas por residentes é de 24% do seu valor (taxa máxima de 48% prevista no artigo 68.º, aplicável a 50% do saldo das mais-valias) e a taxa prevista naquela norma do Código do IRS é de 28%, aplicável à totalidade do saldo das mais-valias.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 2 de dezembro de 2019.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 16 de janeiro de 2020, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 17 de fevereiro de 2020.

5. No dia 16 de março de 2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido; a Requerida propugnou, ainda, que a questão jurídico-tributária em causa neste processo fosse submetida ao TJUE, por via de reenvio prejudicial, nos termos do disposto no artigo 267.º do TFUE, o que foi objeto de apreciação e de decisão de indeferimento, por despacho arbitral proferido em 20 de março de 2020.

A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas, tendo apenas procedido à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, *PA*).

6. A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação:

Compulsada a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS apresentada pela Requerente, atinente ao ano de 2018, constata-se que no quadro 8B foi assinalado o campo 4 (não residente), o campo 6 (residência em país da UE) e o campo 7 (pretende a tributação pelo regime aplicável aos não residentes).

Assim, as alegações da Requerente não podem obter provimento, atenta a alteração do artigo 72.º do Código do IRS, efetuada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, nomeadamente o aditamento dos n.ºs 7 (atual n.º 9) e 8 (atual n.º 10); o n.º 8 (atual n.º 10) é taxativo no sentido de que devem ser englobados todos os rendimentos obtidos nesse ano (quer em Portugal, quer no estrangeiro), o mesmo resultando do estatuído no artigo 15.º, n.º 1, do Código do IRS. Como tal, para efeitos de tributação pela taxa do artigo 68.º do Código do IRS, ou seja, como residente, era necessário terem sido preenchidos os campos 9 (opção pelas taxas do artigo 68.º do Código do IRS) e 11 (total dos rendimentos obtidos no estrangeiro).

Por outro lado, o artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS está inserido no Capítulo II desse compêndio legal, tendo por epígrafe “Determinação do rendimento coletável”; estamos, pois, perante a determinação do rendimento. Ora, para efeitos de incidência (no que respeita às mais-valias), os artigos relevantes são o 9.º e 10.º do Código do IRS; assim, o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS não pode ser aplicável ao caso concreto.

Mais alega a Requerida que, atento o regime constante do artigo 72.º, n.ºs 1, alínea a), e 9, do Código do IRS – resultante da sobredita alteração legislativa –, a Requerente poderia ter optado pela tributação daqueles 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 fez; ou poderia a Requerente ter optado, como fez, pela taxa autónoma de 28%, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS.

7. O Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, concedeu prazo para a apresentação de alegações escritas facultativas e sucessivas, tendo fixado o dia 17 de agosto de 2020 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

8. Ambas as partes apresentaram alegações escritas, que aqui se dão por inteiramente reproduzidas, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

10. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é casada sob o regime da comunhão de adquiridos com José da Silva Lopes e é residente em França.

b) Em 29.06.2019, a Requerente procedeu à entrega, em separado, da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2018, na qual declarou, quanto à respetiva residência fiscal [campo 8], ser não residente, residir em país da UE ou EEE (250) e pretender a tributação pelo regime geral. [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA]

c) A Requerente entregou, com aquela mesma declaração de rendimentos, os respetivos Anexo F [Rendimentos Prediais] e Anexo G [Mais-valias e outros incrementos patrimoniais], tendo, neste último, feito constar a alienação onerosa de dois bens imóveis (frações “E” e “F”

do artigo matricial U-... da freguesia ...) em agosto e outubro de 2018, declarando a sua quota-parte (50%) dos respetivos valores de realização, no montante total de € 200.000,00, ao qual foi subtraída a soma da sua quota-parte dos respetivos valores de aquisição, no valor de € 98.163,42 (obtido após aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda – no caso 1,23 – sobre o valor de € 79.807,66) e a sua quota-parte de despesas e encargos, no valor de € 2.650,67. [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA]

d) Nessa sequência, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao ano de 2018, na qual foi apurado o rendimento coletável de € 100.796,40 – resultante do somatório do valor das mais-valias imobiliárias (€ 99.185,90) com o valor do resultado líquido positivo apurado nos rendimentos prediais (€ 1.610,50) –, sobre o qual foi aplicada a taxa de 28%, daí resultando o montante total de imposto a pagar de € 28.222,99 – € 27.772,05 quanto às mais-valias imobiliárias e € 450,94 quanto aos rendimentos prediais –, com data limite de pagamento em 04.09.2019. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]

e) Em 10.08.2019, a Requerente efetuou o pagamento integral do montante global de imposto (€ 28.222,99) resultante da liquidação de IRS n.º 2019... [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]

f) Em 22.11.2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

11. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

12. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório de natureza documental (incluindo o processo administrativo) carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

III.2. DE DIREITO

§1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO

13. A questão jurídico-tributária em causa neste processo é atinente à tributação incidente sobre as mais-valias imobiliárias, auferidas por não residentes em território português – mais concretamente, por residentes noutra Estado-membro da União Europeia –, atento o disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), 13.º, n.º 1, 18.º, n.º 1, alínea h), 43.º, n.ºs 1 e 2 e 72.º, n.ºs 1, alínea a), 9 e 10, todos do Código do IRS.

Está, concretamente, em causa determinar se o saldo positivo apurado a título de mais-valias imobiliárias, no ano de 2018, pela Requerente deverá ou não ser considerado em apenas 50% do seu valor, uma vez que aquela é residente em França.

A Requerente propugna que aquele saldo positivo deve ser considerado em apenas 50% do seu valor, pois entende que o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS é também aplicável aos não residentes em Portugal, mas residentes num Estado-membro da União Europeia; a Requerente esteia esta sua posição em diversa jurisprudência do TJUE e do STA, com destaque para o acórdão proferido pelo TJUE, no processo C-443/06, em 11 de outubro de 2007 (Caso *Hollmann*) – que decidiu que «*O artigo 56.º CE [atual artigo 63.º 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.» – e para o acórdão do STA de 03.02.2016, prolatado no processo n.º 01172/14 – no qual foi sumariado que «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 da limitação de tributação a 50% das mais-valias realizadas que estatui para os residentes no território nacional.»

Constitui, pois, entendimento da Requerente que aquela disposição do Código do IRS é incompatível com o direito europeu, não sendo de considerar sanada tal incompatibilidade com o aditamento ao artigo 72.º do Código do IRS dos seus números 7 e 8 (atuais números 9 e 10), pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (OE 2008).

A Requerida, por seu turno, entende que o quadro legal, assim como a obrigação declarativa, já não é aquele que existia à data da prolação do mencionado acórdão pelo TJUE, tendo em conta a predita alteração legislativa ao artigo 72.º do Código do IRS; assim, segundo a Requerida, o acórdão *Hollmann* refere-se a situações ocorridas na vigência do artigo 72.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro. Por isso, a Requerida entende que o Tribunal Arbitral deve considerar que a aludida jurisprudência não é vinculativa, em face do atual quadro legal nacional.

§2. DO MÉRITO

§2.1. DA TRIBUTAÇÃO EM IRS DAS MAIS-VALIAS AUFERIDAS PELA REQUERENTE

14. A análise da questão jurídico-tributária que constitui o epicentro do dissídio entre as partes, deve principiar pela convocação do bloco normativo aplicável, obviamente, na redação vigente à data dos factos.

O artigo 10.º do Código do IRS, determina, no seu n.º 1, que *constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de (alínea a)) alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.*

Por seu turno, o artigo 13.º do Código do IRS estatui, no seu n.º 1, que *ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos, sendo que, como decorre do previsto no n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, consideram-se obtidos em território português (alínea h)) os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão.*

Podemos, assim, assentar que, apesar de a Requerente ser residente em França, as mais-valias resultantes das alienações dos referenciados imóveis são consideradas rendimentos obtidos em território português e, como tal, são objeto de tributação em IRS.

Dito isto. O artigo 43.º do Código do IRS estipula, no seu n.º 1, que *o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes; o n.º 2 do mesmo artigo estatui que o saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas 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.*

O dissenso entre as partes radica, nuclearmente, nesta norma, estando em causa determinar se a mesma se deve aplicar apenas aos residentes em território português, em consonância com o respetivo elemento literal, ou também aos residentes noutros Estados-membros da União Europeia.

Por último, o artigo 72.º do Código do IRS prevê, no seu n.º 1, que são tributadas à taxa autónoma de 28% (alínea a)) *as mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a*

estabelecimento estável nele situado. O n.º 9 do mesmo artigo 72.º estatui que os residentes num 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 n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português; para efeitos de determinação dessa taxa, o subsequente n.º 10 determina que são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

15. O n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS já foi objeto de apreciação pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no acórdão, de 11 de outubro de 2007, proferido no processo C-443/06 (Acórdão *Hollmann*), no qual foi decidido o seguinte:

«O artigo 56.º CE [atual artigo 63.º 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 efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.»

Estamos, pois, perante um regime discriminatório e incompatível com o Direito Europeu, por violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), o qual estatui o seguinte:

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

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

Tal conclusão está esteada, nuclearmente, na seguinte argumentação expendida no citado aresto do TJUE:

«29. Ora, o Tratado prevê, designadamente no artigo 56.º CE, uma norma específica de não discriminação no domínio da liberdade de circulação de capitais (acórdão de 10 de Janeiro de 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze*, C-222/04, *Colect.*, p. I-289, n.º 99).

30. Face às considerações precedentes, importa, portanto, verificar se um contribuinte como *E. Hollmann* pode invocar o disposto no artigo 56.º CE.

31. A este respeito, decorre da jurisprudência que uma operação de liquidação de um investimento imobiliário, como a que está em causa no processo principal, constitui um movimento de capitais (v., neste sentido, acórdão de 16 de Março de 1999, *Trummer e Mayer*, C-222/97, *Colect.*, p. I-1661, n.º 24).

(...)

37. Daqui decorre que, nos termos das disposições pertinentes do CIRS, a tributação das mais-valias realizadas não é a mesma para residentes e não residentes. Assim, no que diz respeito à venda de um mesmo bem imóvel sito em Portugal, no caso de realização de mais-valias, os não residentes estão sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada a residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos.

38. Com efeito, enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% sobre a matéria colectável correspondente 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 rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%.

(...)

40. Nestas condições, cabe concluir que o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e

não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE.

(...)

47. A este respeito, o Governo português sustenta que as duas categorias de sujeitos passivos se encontram em situações diferentes, o que justifica perfeitamente esta diferença de tratamento. A limitação da tributação a 50% só pode respeitar a residentes, uma vez que estes se encontram sujeitos a uma tabela de taxas progressivas sobre o seu rendimento global. Ao invés, aos não residentes são apenas tributados os rendimentos auferidos no território português. Por outras palavras, o mecanismo previsto por uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal visa não penalizar os residentes que se encontram sujeitos a um imposto progressivo, contrariamente aos não residentes.

48. Além disso, o mesmo governo considera que a diferença de tratamento fiscal resultante da aplicação de uma tributação diferente a não residentes deve ser interpretada em conjugação com o sistema geral do imposto sobre o rendimento aplicável a residentes e a não residentes.

49. Com este argumento, o Governo português considera que o facto de se prever uma tributação diferente para não residentes, no caso de realização de mais-valias, se justifica atendendo ao regime de tributação de rendimentos, em especial à taxa de tributação diferente aplicável a residentes e a não residentes. Com efeito, para os primeiros, o rendimento colectável é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias, incluindo, portanto, as mais-valias auferidas em cada ano, sujeito a uma tabela de taxas progressivas, enquanto que, para os não residentes, o CIRS prevê a aplicação de uma taxa especial proporcional.

50. Refira-se que, no processo principal, em primeiro lugar, a tributação das mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel incide sobre uma única categoria de rendimentos dos sujeitos passivos, quer sejam residentes ou não residentes; em segundo lugar, diz respeito às duas categorias de sujeitos passivos; e, em terceiro lugar, o Estado-Membro de onde o rendimento colectável provém é sempre a República Portuguesa.

51. *A este respeito, importa em particular esclarecer que, tal como resulta do n.º 38 do presente acórdão, o facto de a matéria colectável correspondente às mais-valias realizadas por um residente ser reduzida a metade, conjugado com o facto de a tributação dos seus rendimentos estar sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%, conduz, nas mesmas condições de tributação relativamente a um não residente, a uma tributação mais gravosa deste último.*

52. *Nestas condições, a alegação apresentada, no caso em apreço, pelo Governo português não pode ser aceite.*

53. *Resulta do exposto que não existe objectivamente nenhuma diferença de situação que justifique a desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias entre as duas categorias de sujeitos passivos. Por conseguinte, uma situação como a de E. Hollmann é comparável à de um residente.*

54. *Donde se conclui que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal institui um tratamento fiscal desigual para os não residentes, na medida em que permite, no caso de realização de mais-valias, uma tributação mais gravosa e, por isso, uma carga fiscal superior à que é suportada pelos residentes numa situação objectivamente comparável.»*

Importa aqui lembrar que a prevalência da interpretação do TJUE acerca do direito de fonte comunitária resulta do disposto no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e do princípio do primado do Direito Comunitário, seja este originário ou derivado.

Assim, na sequência daquele aresto do TJUE, os tribunais nacionais adotaram uma posição consentânea com o ali decidido, sendo disso exemplo a jurisprudência do STA citada pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral. Também os tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD seguiram idêntico entendimento, como resulta, entre outras, das decisões arbitrais que são igualmente citadas pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

16. Isto posto. A Requerida entende que a aludida jurisprudência do TJUE não é vinculativa, uma vez que o quadro legal, assim como a obrigação declarativa, já não é aquele

que existia à data da prolação do mencionado acórdão pelo TJUE, atenta a alteração legislativa consubstanciada no aditamento ao artigo 72.º do Código do IRS dos seus números 7 e 8 (atuais números 9 e 10), pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (OE 2008); assim, segundo a Requerida, o Acórdão *Hollmann* refere-se a situações ocorridas na vigência do artigo 72.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, pelo que o caso concreto não está abrangido por tal arco temporal.

No entanto, não tem a Requerida razão na posição que sustenta.

Porquanto, a propósito de um regime de opção similar àquele que está consagrado no artigo 72.º, n.º 9, do Código do IRS, o TJUE já se pronunciou no acórdão de 18 de março de 2010, proferido no processo C-440/08 (Caso *Gielen*), no qual foi decidido o seguinte:

«O artigo 49.º TFUE opõe-se a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal como a dedução concedida aos trabalhadores independentes, em causa no processo principal, apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes.»

Esta decisão está estribada nos seguintes vetores argumentativos:

«50. Antes de mais, importa recordar que a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, como F. Gielen, escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório.

51. Ora, cumpre frisar a este respeito que, no presente caso, essa escolha não é susceptível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.

52. Com efeito, o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência, como é essencialmente observado pelo advogado-geral no n.º 52 das suas conclusões, validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 49.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório.

53. Por outro lado, como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de precisar, um regime nacional que limite a liberdade de estabelecimento é incompatível com o direito

da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa (v., neste sentido, acórdão de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colect., p. I-11753, n.º 162).

54. Decorre do exposto que a escolha concedida, no âmbito do litígio em causa no processo principal, ao contribuinte não residente, através da opção de equiparação, não neutraliza a discriminação constatada no n.º 48 do presente acórdão.»

Desta forma, resulta meridianamente evidente que a previsão do regime facultativo em apreço, para além de fazer impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, a opção de equiparação não é suscetível de excluir a discriminação em causa, a qual continua, pois, a subsistir.

Com efeito, como bem se salienta na decisão arbitral proferida no processo n.º 600/2018-T, «[o] regime previsto por defeito (na falta de opção) no n.º 1 do artigo 72.º é mais oneroso para os não residentes do que para os residentes, pois enquanto a taxa máxima aplicável às mais-valias realizadas por residentes é de 24% do seu valor (taxa máxima de 48% prevista no artigo 68.º, aplicável a 50% do saldo das mais-valias), a taxa prevista no n.º 1 do artigo 72.º do CIRS é de 28%, aplicável à totalidade do saldo.»

17. Nesta conformidade, procede o vício de violação de lei alegado pela Requerente, por incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com o artigo 63.º do TFUE, na parte em que restringe a redução a 50% das mais-valias sujeitas a IRS a sujeitos passivos residentes em Portugal, com a conseqüente anulação parcial do ato de liquidação de IRS controvertido, na parte em que não considerou a limitação da tributação das aludidas mais-valias imobiliárias a 50% do respetivo valor.

Como se extrai do acórdão do STA, de 22.03.2011, proferido no processo n.º 01031/10, foi a Autoridade Tributária que, **«perante a declaração dos contribuintes, lhes liquidou o imposto que considerou devido (como aliás sempre sucede no IRS): à taxa prevista para os não residentes (25%, nos termos do artigo 72.º n.º 1 do Código do IRS) e sobre o**

montante total da mais-valia realizada e não apenas sobre 50% deste valor (artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS), assim ignorando a jurisprudência comunitária e a deste Supremo Tribunal que a acolheu (cfr. o Acórdão de 16 de Janeiro de 2008, rec. n.º 439/06) quanto à incompatibilidade daquela disposição legal, assim aplicada, com o (então) artigo 56.º do TJCE (actual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), sujeitando-se deste modo, como veio a acontecer, a ver anulada nessa parte a liquidação impugnada, dado o primado do direito comunitário.»

No mesmo sentido, mais recentemente, concretamente em 20.02.2019, o STA proferiu no processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17 o acórdão assim sumariado:

«I - Por imperativo constitucional as disposições do Tratado que rege a União Europeia prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, nos termos definidos pelos órgãos de direito da União, desde que respeitem os princípios fundamentais do Estado de direito democrático. Nos termos do art. 8.º, n.º 4, da CRP «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático».

II - Tendo Portugal competência para legislar quanto ao imposto sobre o rendimento, por tal não ser matéria de competência exclusiva da UE, não pode incluir nessa regulamentação normas que, em concreto, sejam violadoras dos Tratados, na interpretação que deles faça, como fez, o Tribunal de Justiça da UE.

III - O acto impugnado, que aplicou o referido art. 43.º, n.º 2 do CIRS, incompatível com o referido art. 56.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, enferma de vício de violação deste último normativo, o que consubstancia ilegalidade, que justifica a sua anulação (art. 135.º do Código de Procedimento Administrativo).»

§2.2. DO REEMBOLSO DO MONTANTE DE IMPOSTO INDEVIDAMENTE PAGO

18. A Requerente peticiona, ainda, o reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 13.886,02 (treze mil oitocentos e oitenta e seis euros e dois cêntimos), sendo que

resultou comprovado que a Requerente procedeu ao pagamento integral do valor resultante do ato de liquidação de IRS controvertido (cf. facto provado e)).

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que 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 previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que *a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.*

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, 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 processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento

de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir 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*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

19. Neste enquadramento e na sequência da declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação de IRS controvertido, há lugar ao reembolso da prestação tributária indevidamente suportada pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se aquele ato tributário não tivesse sido praticado nos termos em que foi.

Destarte, procede o pedido de reembolso à Requerente do imposto indevidamente suportado, no montante de € 13.886,02 (treze mil oitocentos e oitenta e seis euros e dois cêntimos).

*

20. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a) Declarar ilegal e anular a liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao ano de 2018, na parte em que não considerou a limitação da tributação das aludidas mais-valias imobiliárias a 50% do respetivo valor, com as legais consequências;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira:
 - (i) A reembolsar à Requerente o imposto liquidado e pago em excesso, no montante de € 13.886,02 (treze mil oitocentos e oitenta e seis euros e dois cêntimos);
 - (ii) No pagamento das custas do presente processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 13.886,02 (treze mil oitocentos e oitenta e seis euros e dois cêntimos)**.

*

CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 918,00 (novecentos e dezoito euros), cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.**

*

Notifique.

Lisboa, 30 de março de 2020.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)