

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 748/2019-T

Tema: IRS - Artigo 43º, nº 2-Tributação de mais-valias resultantes da alienação de bem imóvel, realizada por residente num Estado-Membro da União Europeia; pedido de reenvio prejudicial.

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., residente em ..., Londres, Reino Unido (*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2019-11-08 pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 2º, 5º, nº 2 alínea a), 6º, nº 1 e 10º, nºs 1 e 2, todos do Decreto Lei nº 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 nº 2019..., relativamente ao ano de 2018 de onde resultou um valor a pagar de 31.163,72 €.
2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente da CAAD, em 2019-11-11 e notificado à Requerida nessa mesma data.
3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário, que comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
4. Em 2020-01-02 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) na redacção que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

-
5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2020-02-03, de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º, da Lei nº 66-B/2012, e 31 de Dezembro.
6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho proferido em 2020-02-03 a Requerida apresentou em 2020-03-02 a sua resposta, procedendo de igual modo à junção do processo administrativo.
7. Por despacho proferido em 2020-03-02 devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da realização de 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 de decisão final às partes, o dia 30 de Abril de dois mil e vinte.
8. Em 2020-03-16 a Requerente apresentou alegações escritas onde essencialmente reitera o argumentário ínsito no pedido de pronúncia arbitral.
9. Com data de 2020-03-24 procedeu a AT à junção das suas alegações, remetendo, fundamentalmente para os argumentos apresentados em sede de resposta.
10. A fundamentar o seu pedido a Requerente invoca em síntese e com relevo para o que aqui importa, o seguinte (*que se menciona maioritariamente por transcrição*):
- 10.1. “A ora Requerente é residente fiscal no Reino Unido”; (*cfr. artigo 1º do pedido de pronúncia arbitral*);
- 10.2. “Em 11 de março de 2016, por escritura pública de partilha,(...) adquiriu pelo valor de € 11.010,00 correspondentes a 25% do prédio afeto a habitação, situado na Quinta das ...- ... ou..., freguesia e concelho de Portimão, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... da dita freguesia, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...” (*cfr. artigo 2º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 2 com o mesmo junto*);
- 10.3. “Conforme resulta da escritura pública de partilha a ora Requerente adquiriu o referido imóvel em três momentos distintos:
- (i) em 1990, na sequência do falecimento da mãe da Requerente;
 - (ii) em 2005, por ocasião do falecimento do pai da Requerente;
 - (iii) em 2016, por partilha do imóvel supra melhor identificado, através de escritura pública (*cfr. artigo 3º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 2 com o mesmo junto*):

10.4. “(...) o valor de aquisição a considerar, na parte pertencente à ora Requerente, corresponde a € 11.010,00 (*cfr. artigo 4º do pedido de pronúncia arbitral*) ;

10.5. “Em 1 de Outubro de 2018, a ora Requerente e os restantes comproprietários, através de escritura pública de compra e venda, procederam à alienação do referido imóvel, pelo preço de € 500,000,00” (*cfr. artigo 5º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 3 com o mesmo junto*);

10.6. “(...) sendo a ora Requerente proprietária de apenas $\frac{1}{4}$ do imóvel, o valor de alienação a considerar será, necessariamente, € 125.000,00 (*cfr. artigo 6º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 3 com o mesmo junto*);

10.7. “(...) a Requerente entregou a respetiva Declaração Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2018, em cujo anexo G declarou a mais-valia decorrente da alienação do mencionado imóvel, inscrevendo o valor de aquisição de € 11.010,00 e o valor de alienação de € 125.000,00 (*cfr. artigo 7º do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 4 com o mesmo junto*);

10.8. ”(...) a Administração Tributária procedeu à emissão da liquidação objeto do presente pedido, no âmbito da qual tributou a totalidade do saldo positivo da mais-valia imobiliária realizada, à taxa de 28%, tendo apurado imposto na quantia de € 31.163,72 “ (*cfr. artigo 8º do pedido de pronúncia arbitral*).

10.9. Conclui a Requerente pela procedência do pedido de pronúncia arbitral, requerendo a anulação do acto de liquidação subjacente, com as legais consequências.

11. Como já referido, em 2020-03-02 a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua resposta não tendo impugnado a matéria factual vertida no pedido de pronúncia arbitral pela Requerente, no que concerne ao modo de aquisição e alienação do bem imóvel aqui em causa.

11.1 Aborda a tece considerações acerca dos seguintes segmentos que de *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

12. 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;

13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, estão devida e legalmente representadas (artigo 3º, 6º, e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributável, *ex vi*, artigo 29º, nº 1 alínea a) do RJAT;
14. Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se.
15. O processo não enferma de nulidades;
16. 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 apreciação e decisão da questão suscitada nos presente autos, dão-se como provados e assentes os seguintes factos:

- 1.A Requerente é residente fiscal no Reino Unido,
2. Em 11 de março de 2016, por escritura pública de partilha, adquiriu pelo valor de € 11.010,00 correspondentes a 25% do prédio afeto a habitação, situado na ...- ... ou ..., freguesia e concelho de Portimão, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o número ... da dita freguesia, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...,
3. A Requerente adquiriu tal imóvel em três momentos distintos:
 - (i) em 1990, na sequência do falecimento da mãe da Requerente;
 - (ii) em 2005, por ocasião do falecimento do pai da Requerente;
 - (iii) em 2016, por partilha do imóvel supra melhor identificado, através de escritura pública,
4. O valor de aquisição a considerar, na parte pertencente à ora Requerente, corresponde a € 11.010,00,
5. Em 1 de Outubro de 2018, a ora Requerente e os restantes comproprietários, através de escritura pública de compra e venda, procederam à alienação do referido imóvel, pelo preço de € 500.000,00,
6. Relativamente à Requerente, proprietário de ¼ do imóvel, o valor de alienação a considerar é de € 125.000,00,
7. A Requerente procedeu à entrega da respetiva Declaração Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2018- com data de recepção em 2019-06-28- em cujo anexo G declarou a mais-valia

decorrente da alienação do mencionado imóvel, aí inscrevendo o valor de aquisição de € 11.010,00 e o valor de alienação de € 125.000,00,

8. Em resultado da apresentação do modelo 3 (IRS) a Administração Tributária procedeu à emissão da liquidação objeto do presente Pedido, no âmbito da qual tributou a totalidade do saldo positivo da mais-valia imobiliária realizada, à taxa de 28%, tendo apurado imposto a pagar no montante de € 31.163,72.

9. A Requerente procedeu em 2019-08-28 ao pagamento do imposto liquidado pela AT.

10. Em 2019-11-08 a Requerente apresentou junto do CAAD de 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 devam 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 RJAT).

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).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua íntima convicção, formado a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr., artigo 607º, nº 3 do Código de Processo Civil, na redacção que lhe conferida pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho).

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecido na lei (vg., força probatória dos documento autênticos) (cfr., artigo 371º, nº 3 do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio de livre apreciação.

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

B-DO DIREITO

do reenvio prejudicial

Na resposta, e como já sinalizado (11.1 do Relatório), 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 à apreciação e decisão do TJUE.

Como tivemos já oportunidade de expressar, ¹ o reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito da 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 da União.

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.

¹ Cfr. processo arbitral nº 659/2014-T de 2015-04-24, em que interviemos como árbitro vogal, e processo nº 67/2019-T de 27-08-2019.

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 aplica-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. Este entendimento é amplamente conhecido e defendido pela doutrina e pela jurisprudência com a “teoria do acto claro”.

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

-questão decidenda

A questão colocada no presente processo tem a ver, fundamentalmente, com a compatibilidade do Direito da União Europeia, mormente com a liberdade de circulação de capitais, estabelecida no artigo 63º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), correspondente ao artigo 56º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, da não aplicação do regime de exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias em 50%, de acordo com a previsão do artigo 43º, nº 2 do Código do IRS, a residentes fiscais noutro Estado – Membro da União Europeia.

Dito de outro modo, trata-se pois de saber, se a base de incidência em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é compatível com o princípio da livre circulação de capitais, prevista nos supra indicados normativos, na medida em que poderá traduzir-se num regime fiscal menos favorável para os não residentes.

-o quadro normativo pertinente

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 imóveis*”.

Determinando, por seu turno a alínea a) do nº 4 do 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 do artigo 10º, positivo ou negativo é (...)

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

Prevendo ainda o artigo 72, nº 1, alínea a) do CIRS que as mais-valias provindas de transmissões de imóveis sítios 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”

Estabelecendo o artigo 65º do TFUE o seguinte:

“1. O disposto no artigo 63º não prejudica o direito dos Estados-Membros:

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

Tomarem toda as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamento, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeira, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística ou tomarem medidas justificada por razões de ordem pública ou de segurança pública.

2. O disposto no presente Capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com o presente Tratado.

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

Ainda a reter o disposto no artigo 18.º do TJUE: “no âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação.”

É com base nos sinalizados normativos e princípios, que a Requerente sustenta a desconformidade da legislação fiscal doméstica, e a censura quanto a inaplicabilidade do disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos não residentes em território nacional.

A Requerida, invocando o Acórdão C-443/06 do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, e o Acórdão do STA que se lhe seguiu (proferido em 2008-11-16, no âmbito do processo n.º 0439/06)², vem pugnar que no sentido de adaptar a legislação nacional à decisão do TJUE foi aditado ao artigo 72.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, o n.º 7 (actual n.º 9) cujo teor à data dos factos, era a 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,

² O n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 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 art.º 56.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas noutro Estado membro da União Europeia.”

podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a), b) e e) do nº1 e no nº2, 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”. Prevedo então o número 8 do artigo 72º (hoje número 10) que “para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”

Refere a AT, em súmula, que a redacção 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 incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, o que a Requerente não fez.

Não obstante as alterações mencionadas, e as conclusões que a AT das mesmas pretende retirar, podemos já antecipar que este tribunal arbitral singular as não sufraga, em consonância, aliás, com a posição maioritária da jurisprudência que, inequivocamente vai no sentido de que as alterações introduzidas pela Lei nº 67-A/2007 (LOE 2018) não vieram eliminar o efeito discriminatório, subsistindo a violação das normas comunitárias.

a jurisprudência

No sentido já antecipado, subscrevemos o que vem proferido no âmbito do processo nº 63/2019-T, relatado em 18-06-2019 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 noutra 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 depois alterações da Lei 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 nº 1171/14 de 03 de Fevereiro de 2016, todos podendo 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 preferidas os 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; 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 nº 67-A/2007 de 31 de dezembro, traduzidas no aditamento dos atuais nºs 9 e 10 do artigo 72º 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 a 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 formulados pelo Governo português, a tributação do rendimentos dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cuja escalação 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 dos 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 56º do Tratado CE consagra, o disposto no 2º do artigo 43º do CIRS, por não aplicação aos residentes fora do território nacional a limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas que estatui para os residentes no território nacional”*- cfr. o Acórdão proferido no processo nº 01172/14, em 3 de fevereiro de 2016”.

Sustenta a AT, e como já referido, que a alteração 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 restrita no nº 2 do artigo 43º do Código Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares aos sujeitos 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 assinalado acórdão Hollmann o legislador nacional pretendeu criar, através da referida alteração/aditamento ao artigo 72º do CIRS, a possibilidade de os residentes noutra Estado Membro da União Europeia poderem optar, relativamente aos rendimentos referidos aos 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 qui conta da orientação jurisprudência 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 entre um regime de continua a ser discriminatório, por violação do disposto no artº 63º do 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 discriminatórios do primeiro daqueles dois regimes.”

Face á circunstância de a AT ter convocado o acórdão do TJUE de 6 de Setembro (processo nº C-184/18) sempre se actualiza que, o mesmo versando sobre residentes em país terceiro, concretamente em Angola, veio a pronunciar-se no seguinte sentido:

“(...) 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 de 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

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

De modo similar, e pelo claro paralelismo com a situação que vem de analisar-se, retira-se do Acórdão Gielen de 18/03/2010 (Processo nº C-440/08):

“ (...) O Tribunal de Justiça precisa, que apresenta uma vantagem fiscal cujo benefício é retirado a não residentes, uma diferença de tratamento entre essas duas categorias de contribuições pode ser qualificado de discriminação, na acepção do Tratado FUE, quando não houver nenhuma diferença objetiva situação suscetível de justificar diferenças de tratamento, quanto a esse aspecto, entre categorias de contribuintes (...)

“ a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório, frisando que essa escolha não é passível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.

“O reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência (...) validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 49º do TFUE em razão do seu carácter discriminatório”.

“ O Tratado se opõe a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal (...) apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes”.

Igualmente, em caso paralelo, se pronunciou o Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 21 de Fevereiro de 2013, Processo C-123/11), sobre a garantia da igualdade de tratamento fiscal entre os residentes e não residentes (embora aqui com referência a pessoas colectivas);

“(…) As regras de cálculo dos prejuízos da filial não residente para efeitos da sua assunção pela sociedade-mãe residente, em operações (...) “não devem constituir uma desigualdade de tratamento em relação às regras de cálculo aplicáveis caso essa fusão tivesse sido realizada com uma filial residente (...)”

Acresce ainda que, o Supremo Tribunal Administrativo tem, inequivocamente, alinhado a sua posição no sentido de que o regime da tributação das mais-valias imobiliárias incidentes sobre não residentes, constitui uma clara violação aos tratados europeus.

A título meramente exemplificativo, mas pelo seu carácter recente, convoca-se o que vem dito no âmbito do Acórdão do STA proferido em 20.02. 2019 (no âmbito do processo nº 0901);

“(…) 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. 8º, nº 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.

Tendo Portugal competência para legislar quanto ao imposto sobre o rendimento, por tal não ser matéria de competência exclusiva da EU, 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 EU(…)”

Ainda com realce e interesse para o que anteriormente vem dito, extrai-se do aresto do Tribunal Central Administrativo do Sul de 08-05-2019 (processo nº 1358/08.9BESNT) o seguinte:

“ A operação de alienação de um bem imobiliário constitui um movimento de capitais, à face da jurisprudência do Tribunal Justiça da União Europeia, sendo, por isso, abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 56º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia”

“ A legislação nacional ao 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 pela norma comunitária supracitada, sendo o nº 2 do artº 43º do CIRS, incompatível com o referido artº 56º do TJUE (…)”

Face ao exposto, sem necessidade de quaisquer outras considerações, e revertendo à situação dos 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 e neste segmento o pedido de pronúncia formulado pela 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 recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, a até ao termo do prazo para 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, *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, nº1, 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 se 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 da 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 reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O nº 5 do artigo 24º do RJAT a 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 no 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 passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um 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 a Requerente efectuou o pagamento (2019-08-28) 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, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 46/2013, de 26 de Junho, 97º-A, nº1 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 31.163,72 € (*trinta e um mil, cento e sessenta e três euros e setenta e dois 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, e Tabela I a este anexo, fixa-se o montante de custas em 1.836,00 € (*mil oitocentos e trinta e seis 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].

Sete de Abril de dois mil e vinte

O árbitro

(J. Coutinho Pires)