

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 804/2019-T

Tema: IRS - Tributação de Mais-Valias; Residente em Estado-membro da União Europeia; Princípio da não discriminação; Reenvio prejudicial para o TJUE.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vera Figueiredo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 21-02-2020, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., com o número de identificação fiscal ... e B..., com o número de identificação fiscal..., casados sob o regime da comunhão de adquiridos, residentes na ..., n.º ..., ..., ...-... Oeiras, adiante designados em conjunto como “Requerentes” ou separadamente como “Requerente”, vêm ao abrigo dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada como “Requerida” ou “AT”), e que tem por objeto a declaração da ilegalidade da liquidação de IRS com o n.º 2019..., correspondente à Nota de cobrança de IRS n.º 2019..., e respetivas demonstrações de liquidação de juros compensatórios e de acerto de contas, emitidas em nome de A..., no valor de € 33.442,50 (trinta e três mil quatrocentos e quarenta e dois euros e cinquenta cêntimos), relativa ao período de tributação de 2018, com a conseqüente anulação das mesmas e com vista à condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir o montante de

- €16.721,25, correspondente a 50% da quantia indevidamente liquidada e já paga pelo Requerente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.
2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado pelos Requerentes em 02-12-2019, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 06-12-2019.
 3. Os Requerentes optaram por não designar árbitro, tendo, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designado o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.
 4. As partes foram devidamente notificadas da nomeação em 22-01-2020, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.
 5. Em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 21-02-2020.
 6. Em 24-02-2020, a Requerida foi notificada do despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 17.º do RJAT, para apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e remeter o processo administrativo.
 7. A Requerida juntou o processo administrativo aos autos em 16-03-2020.
 8. Na mesma data, a Requerida juntou aos autos a sua resposta, na qual pugnou pela manutenção da liquidação de IRS do ano fiscal de 2018 e pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral. Caso assim não o entendesse, por se tratar de uma questão de incompatibilidade da legislação nacional com o direito da União Europeia, requereu a suspensão da instância arbitral e o reenvio prejudicial para que o Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), ao abrigo do disposto no artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).
 9. No despacho de 27-03-2020 o Tribunal Arbitral ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos

16.º, 19.º e 29.º do RJAT), dispensou a produção de prova testemunhal requerida pelos Requerentes, por considerar que os factos indicados nos artigos 11.º a 21.º do pedido de pronúncia arbitral estão devidamente comprovados por documentos juntos aos autos.

10. Ao abrigo dos mesmos princípios, dispensou a realização da reunião prevista no n.º 1 do artigo 18.º do RJAT, concedendo um prazo de 15 dias (prazo sucessivo) para as partes apresentarem as suas alegações, iniciando-se o prazo dos Requerentes com a notificação do referido despacho e o prazo da Requerida com a notificação da apresentação das alegações dos Requerentes, ou com o decurso do prazo de 15 dias. Mais consignou que a decisão arbitral final seria proferida até ao dia 21 de agosto de 2020, devendo os Requerentes efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente até àquela data e proceder à sua respetiva comunicação ao CAAD.

11. Os Requerentes apresentaram alegações escritas em 11-05-2020, nas quais pugnaram pela ilegalidade da liquidação de IRS de 2018, reiterando os argumentos aduzidos no pedido de pronúncia arbitral.

12. A Requerida apresentou alegações escritas em 14-05-2020, nas quais mantém todo o teor da sua resposta, o qual, segundo a mesma, é demonstrativo da inexistência de qualquer ilegalidade na tributação de IRS dos Requerentes.

II. SANEAMENTO

13. O presente Tribunal Arbitral considera-se regularmente constituído para apreciar o litígio (n.º 1 e n.º 2 do artigo 5.º, n.º 1 do artigo 6.º e artigo 11.º do RJAT).

14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3.º, 6.º e 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

15. Não foram alegadas outras questões prévias para além das decididas nos presentes autos que obstem à decisão de mérito.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos dados como provados

16. Com interesse para a decisão da causa, dão-se como provados os seguintes factos, que não foram contestados pela Requerida:

- a) No ano de 2018, os Requerentes residiram na ..., ..., ..., ... Madrid, Espanha;
- b) Em 03-09-2018, os Requerentes alienaram a fração autónoma designada pela letra “M”, correspondente ao 5.º andar esquerdo, destinado a habitação, do prédio urbano sito na Avenida ..., n.ºs ... e ..., em Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n.º ... e inscrito na matriz da freguesia do ... sob o artigo ..., supra identificado, pelo valor de € 740.000,00 (setecentos e quarenta mil euros), que tinham adquirido em 10-02-2016 pelo preço de € 425.000,00 (quatrocentos e vinte e cinco mil euros);
- c) Em 25-06-2019, o Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2018, juntamente com o Anexo G - “Mais-Valias e outros Incrementos Patrimoniais”;
- d) Na referida declaração, no quadro 8B, o Requerente assinalou, no campo 04 e 06, que era não residente e que tinha a sua “Residência em país da UE ou EEE”, sendo esta a título parcial, ou seja, 01-01-2018 a 30-11-2018:

8	RESIDÊNCIA FISCAL		
A	RESIDENTES		
	Continente <input type="text" value="01"/>	R. A. Açores <input type="text" value="02"/>	R. A. Madeira <input type="text" value="03"/>
B	NÃO RESIDENTES		
	Não residente <input type="text" value="04"/> <input checked="" type="checkbox"/>	Representante - NIF <input type="text" value="05"/>	Residência em país da UE ou EEE <input type="text" value="06"/> <input type="text" value="724"/>
	Se reside na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu indique:		
	Pretende a tributação pelo regime geral <input type="text" value="07"/> <input checked="" type="checkbox"/>	ou opta por um dos regimes abaixo indicados <input type="text" value="08"/>	
	Opção pelas taxas gerais do art.º 68.º do CIRS - Relativamente aos rendimentos não sujeitos a retenção liberatória - art.º 72.º, n.º 9, do CIRS <input type="text" value="09"/>		
	Opção pelas regras dos residentes - art.º 17.º-A do CIRS <input type="text" value="10"/>	Total dos rendimentos obtidos no estrangeiro <input type="text" value="11"/>	
C	RESIDÊNCIA FISCAL PARCIAL		
	Se durante o ano deteve o estatuto de residente e de não residente, indique o período a que respeita esta declaração		
	Ano	Mês	Dia
	de	2018-01-01	a 2018-11-30

h) Os Requerentes apresentaram pedido de pronúncia arbitral em 02-12-2019.

B. Factos não provados

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

C. Fundamentação da matéria de facto 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. n.º 2 do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º 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 596.º, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, não contestados pelas partes.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

a. Questão decidenda

A questão decidenda no presente processo arbitral respeita ao regime de mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes em território português, tal como previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, no n.º 1 do artigo 13.º, na alínea h) do n.º 1 do artigo 18.º, no n.º 1 e 2 do artigo 43.º, e na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º, todos do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos.

O Requerente vem alegar que o n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, ao limitar a incidência do imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em território português e ao excluir dessa limitação as mais-valias realizadas por residentes em outro(s) Estado(s) membro(s) da União Europeia, viola a liberdade de circulação de capitais, tal como prevista no artigo 63.º do TFUE, peticionando a ilegalidade da liquidação de IRS de 2018, que tributou a totalidade da mais-valia imobiliária por si realizada, enquanto não residente fiscal em Portugal. A favor desta interpretação cita o Acórdão do TJUE de 11/10/2007, proferido no processo C-443/06, (“Acórdão Hollmann”) ¹.

Na sua resposta, a Requerida pronunciou-se no sentido da legalidade da liquidação de IRS referente ao ano fiscal de 2018 e pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, na medida em que o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS não poderia ser aplicável ao caso em análise. Com efeito, a Requerida entende que a jurisprudência do Acórdão Hollmann seria de aplicar apenas às situações ocorridas na vigência do artigo 72.º do Código do IRS, na redação anterior à da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro. Argumenta que, com as alterações introduzidas por este diploma, nomeadamente o aditamento dos n.ºs 7 e 8 (atuais n.ºs 9 e 10) ao artigo 72.º do Código do IRS, veio permitir-se que, tanto residentes como não residentes, beneficiem do regime previsto no n.º 2 do artigo 43.º (consideração do saldo da mais-valia imobiliária em apenas 50% do seu valor), do mesmo Código, desde que optem pelo englobamento dos rendimentos obtidos tanto em Portugal como fora deste território. Caso não fosse este também o entendimento do Tribunal Arbitral, a Requerente entende que não existe ato claro ou ato aclarado, requerendo a suspensão da instância e o envio da questão ao TJUE, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE), a que o Estado Português se vinculou.

Assim, cumpre decidir previamente esta questão, a qual é necessariamente prejudicial.

b. Do reenvio prejudicial

¹ Disponível em

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=69844&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1287072>

No que concerne ao pedido de suspensão da instância e o envio da questão ao TJUE, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial, apresentado pela Requerida, estabelece o artigo 267.º do TFUE:

“Artigo 267.º

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

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

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

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

O instituto do reenvio prejudicial pressupõe que o tribunal arbitral seja considerado um órgão jurisdicional nacional.

Como recorda o TJUE “(...) para apreciar se o organismo de reenvio tem a natureza de «órgão jurisdicional» para efeitos do artigo 267.º TFUE, questão que é unicamente do âmbito do direito da União, o Tribunal de Justiça tem em conta um conjunto de elementos, como a **origem legal do organismo, a sua permanência, o carácter vinculativo da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação, pelo organismo, das regras de direito, bem como a sua independência** (acórdão *Belov*, C-394/11, EU:C:2013:48, n. 38 e jurisprudência referida). Além disso, os órgãos judiciais nacionais só podem recorrer ao Tribunal de Justiça se perante eles se encontrar **pendente um litígio** e se forem chamados a pronunciar-se no âmbito de um processo que deva conduzir a uma **decisão de carácter jurisdicional** (v.,

designadamente, acórdãos Syfait e o., C-53/03, EU:C:2005:333, n.º 29, e Belov, EU:C:2013:48, n.º 39).”²

Tendo o TJUE concluído em sentido afirmativo quanto à natureza jurisdicional dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD: *“Resulta das considerações expostas que o organismo de reenvio apresenta todos os elementos necessários para ser qualificado de órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º TFUE”*³.

Sendo o tribunal arbitral considerado um órgão jurisdicional, haverá que aferir se se verificam os demais requisitos do reenvio prejudicial.

Assim, tratando-se de uma questão de interpretação do direito da União, o reenvio prejudicial somente será obrigatório quando tal questão seja suscitada perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial.

Nos termos do disposto no artigo 25.º do RJAT, na redação atualmente em vigor⁴,

“1 - A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.

2 - A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda suscetível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.”

As decisões arbitrais em matéria tributária são, assim, em regra, irrecorríveis quanto ao mérito, sendo apenas passíveis de recurso para o Tribunal Constitucional, por violação de

² Confr. Acórdão de 12/06/2014 no processo C-377/13, disponível em <http://curia.europa.eu>

³ Confr. Acórdão de 12/06/2014 no processo C-377/13; Acórdão de 11/06/2015 no processo C-256/14, todos disponíveis em <http://curia.europa.eu>

⁴ Redação da Lei n.º 119/2019, de 18/09;

normas constitucionais, e para o Supremo Tribunal Administrativo, quando estejam em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Na senda da jurisprudência do TJUE do Acórdão CILFIT⁵, haverá que ponderar se se poderá excepcionar o reenvio prejudicial. Com efeito, à luz da jurisprudência do Acórdão CILFIT, para que seja possível excepcionar o reenvio prejudicial, deverão verificar-se os seguintes requisitos:

- a. existir já jurisprudência na matéria e o quadro eventualmente novo não suscitar nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicação dessa jurisprudência ao caso concreto;
- b. o correto modo de interpretação da norma jurídica em causa ser inequívoco;
- c. não ser a questão prejudicial necessária nem pertinente para o julgamento do litígio no órgão jurisdicional nacional.

No caso *subjudice*, existe vasta jurisprudência nesta matéria dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD (a título de exemplo, refiram-se as decisões arbitrais nos processos n.ºs 127/2012-T, 748/2015-T, 89/2017-T, 520/2017-T, 617/2017-T, 644/2017-T, 370/2018-T, 583/2018-T, 590/2018-T, 596/2018-T, 600/2018-T, 613/2018-T, 63/2019-T, 74/2019-T, 208/2019-T, 332/2019-T, 438/2019-T, 593/2019-T, 600/2019-T)⁶, bem como dos tribunais superiores, de que são exemplos os acórdãos do STA de 03/02/2016 no Processo n.º 01172/14, e de 20/02/2019 no processo n.º 0692/17.⁷

Por outro lado, não estamos perante um quadro novo, sendo que a consagração de um regime de opção (como o consagrado no artigo 72.º do Código do IRS) não tem sido considerada relevante na análise do efeito discriminatório da diferenciação de regimes prevista na legislação

⁵ Confr. Acórdão de 06/10/1982 no processo C-283/81, disponível em <http://curia.europa.eu>

⁶ Disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> e em <http://www.dgsi.pt/>

nacional entre residentes e não residentes. Neste sentido, vide Acórdão de 18 março de 2010, proferido no processo C-440/08 (“Acórdão Gielen”)⁸.

Pelo que, não se suscitando qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação da jurisprudência citada ao caso em apreço, nem subsistindo dúvidas sobre a correta interpretação das normas jurídicas aplicáveis, o Tribunal Arbitral entende ser de excepcionar o reenvio prejudicial ao abrigo da teoria do ato claro.

c. Enquadramento legislativo

O artigo 10.º do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos, dispunha nos seguintes termos:

“1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;”

Por sua vez, nos termos do artigo 13.º do Código do IRS, *“1 - Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.*

Sendo que, nos termos do artigo 18.º do mesmo Código, *“1 - Consideram-se obtidos em território português: (...) h) Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;”*

Logo, de acordo com o Código do IRS, as mais-valias realizadas por não residentes com a alienação de bens imóveis sítos em Portugal serão tributáveis em Portugal.

⁸ Confr. Acórdão de 18/03/2010 no processo C-440/08, disponível em <http://curia.europa.eu>.

Considerando que o Requerente era residente fiscal em Espanha, haveria, ainda, que aferir se a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha (“CDT”) permitiria a tributação em Portugal de tais mais-valias realizadas por residentes em Espanha relativamente a bens imóveis situados em Portugal.

O artigo 13.º da CDT estabelece a seguinte regra: *“Os ganhos que um residente de um Estado Contratante aufera da alienação de bens imobiliários, conforme são definidos no artigo 6.º, e situados no outro Estado Contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.”*

Assim, embora os Requerente sejam residentes fiscais em Espanha, a CDT permite a tributação no Estado da fonte (Portugal) de mais-valias resultantes da alienação de bens imóveis sitos em território português.

As regras de apuramento das referidas mais-valias estão previstas no artigo 43.º do Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos:

“1 - 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.

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

Nos termos do artigo 72.º do mesmo Código do IRS, na redação em vigor à data dos factos, estabelecia que:

“1 - São tributados à taxa autónoma de 28 %:

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; (...)

“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 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. (Redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

10 - Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”

Assim, a questão que se coloca é saber se o disposto no n.º 2 do artigo 43.º deverá ser ou não aplicável a residentes na União Europeia, sob pena de violação do princípio da não discriminação e da liberdade de circulação de capitais, previstos, respetivamente, nos artigos 18.º e 63.º do TFUE.

d. Da compatibilidade da legislação nacional com o Direito da União Europeia

O artigo 18.º do TFUE prevê o princípio geral da proibição da discriminação: *“No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade.”*

O n.º 1 do artigo 63.º do TFUE (ex-artigo 56.º TCE) estabelece o princípio da livre circulação de capitais:

“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.”

O Requerente vem arguir a desconformidade da tributação das mais-valias obtidas com a legislação da União Europeia, mais precisamente com esta disposição.

O TJUE 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 efectuada 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.”*

Também no despacho de 6 de setembro de 2018, proferido no processo C-184/18, o TJUE (7.ª secção) veio confirmar o juízo de incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com o direito da União Europeia, neste caso aplicado também a residentes em Estados terceiros: *“Uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado nesse Estado-Membro, efetuada por um residente num Estado terceiro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, nesse mesmo tipo de operações, sobre as mais-valias realizadas por um residente naquele Estado-Membro constitui uma restrição à livre circulação de capitais que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não é abrangida pela exceção*

prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE e não pode ser justificada pelas razões referidas no artigo 65.º, n.º 1, TFUE.”

Dúvidas não restam sobre o juízo de incompatibilidade da redação do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com o direito da União Europeia que dela fazem a jurisprudência do TJUE.

Sendo que, o aditamento dos n.ºs 7 e 8 (atuais n.ºs 9 e 10) ao artigo 72.º do Código do IRS, que veio permitir que residentes e não residentes beneficiem do regime previsto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, desde que optem pelo englobamento da totalidade dos seus rendimentos, não é suscetível de afastar o juízo de discriminação do TJUE como pretende a Requerida.

Conforme acima referido, a jurisprudência do TJUE tem entendido que a existência de um regime opcional, que permite a aplicação do regime fiscal dos residentes aos não residentes, não deverá ser considerada relevante na análise do efeito discriminatório da diferenciação de regimes prevista na legislação nacional entre residentes e não residentes. Neste sentido, vide Acórdão de 18 março de 2010, proferido no processo C-440/08 (“Acórdão Gielen”)⁹:

“(…) 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.

⁹ Confr. Acórdão de 18-03-2010 no processo C-440/08, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=79645&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2426583>

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.*”

Em conclusão, “*Resulta de todas as considerações que precedem que o artigo 49.º TFUE se opõe 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.*”

Assim sendo, face ao supra exposto, a existência de um regime opcional de equiparação dos não residentes a residentes, não afasta a invalidade do regime discriminatório, ainda em vigor, decorrente da não aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS às pessoas singulares não residentes.

No mesmo sentido, vide as Decisões do CAAD proferidas, nomeadamente, nos processos n.º 332/2019-T, n.º 111/2019-T, n.º 74/2019-T, n.º 67/2019-T, n.º 65/2019-T, n.º 63/2019-T, n.º 617/2018-T, n.º 613/2018-T, n.º 594/2018-T, n.º 590/2018-T, n.º 583/2018-T, n.º 577/2018-T, n.º 562/2018-T, n.º 548/2018-T, n.º 370/2018-T, n.º 307/2018-T, n.º 644/2017-T, n.º 520/2017-T, n.º 89/2017-T, n.º 748/2015-T, n.º 127/2012-T e n.º 45/2012-T¹⁰, bem como os acórdãos dos tribunais superiores, nomeadamente, acórdãos do STA de 20-02-2019 no processo n.º 0692/17, de 03-02-2016 no processo n.º 01172/14, de 30-04-2013 no processo n.º 01374/12, de 22-03-2011 no processo n.º 01031/10, de 16-01-2008 no processo n.º 0439/06¹¹.

Transcreve-se o trecho decisório do acórdão mais recente do STA, que é elucidativo do entendimento dos tribunais superiores sobre a questão controvertida: “*Contrariamente ao alegado pela recorrente, em face do que se expôs apenas pode concluir-se que 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 (artº 135.º do*

¹⁰ Disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

¹¹ Disponíveis em <http://www.dgsi.pt/>

Código de Procedimento Administrativo). O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo repetidamente a adoptar este entendimento que foi integralmente acolhido pela sentença recorrida que, não enferma, pois, dos vícios que lhe vinham apontados, impondo-se a sua confirmação.”¹².

Conforme resulta de todo o supra exposto, a norma prevista do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS é contrária à liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE.

Assim, a liquidação emitida pela AT, na qual, para cálculo da mais-valia realizada por pessoa singular residente na União Europeia com a alienação de bem imóvel sito em Portugal, não considerou a regra do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, é ilegal por violação do disposto no artigo 63.º do TFUE.

Termos em que deverá ser declarada a ilegalidade da liquidação de IRS com o n.º 2019... correspondente à Nota de cobrança n.º 2019..., no valor de € 33.442,50 (trinta e três mil quatrocentos e quarenta e dois euros e cinquenta cêntimos), devendo ser anulada nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos da alínea c) do artigo 2.º da LGT.

IV. Dos juros indemnizatórios

Por último, os Requerentes pedem a condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios.

De acordo com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) 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 previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos 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, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: (...) b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito. (...)”.*

¹² Acórdão do STA de 20/02/2019 no processo n.º 0692/17, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

No mesmo sentido, o artigo 100.º da LGT prevê que *“A Administração está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros, nos termos e condições previstos na lei”*.

A doutrina e jurisprudência têm defendido que se enquadra no âmbito das competências dos tribunais arbitrais a fixação dos efeitos das suas decisões, nos mesmos termos previstos para a impugnação judicial, designadamente, quanto à condenação em juros indemnizatórios ou a condenação por indemnização por garantia indevida.

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

No caso *sub judice*, o pedido dos Requerentes é julgado procedente no que se refere à ilegalidade da liquidação de IRS referente ao exercício de 2018, no montante de € 33.442,50, acrescido dos respetivos juros compensatórios.

Por outro lado, é manifesto que, na sequência da ilegalidade da liquidação impugnada, haverá lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago pelo Requerente, por força da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, e do artigo 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

O Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, relativamente ao valor do imposto e juros indevidamente pagos, contados desde a data em que tais valores foram indevidamente pagos até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

V. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade Liquidação de IRS com o n.º 2019... correspondente à Nota de cobrança de IRS 2019..., e as respetivas demonstrações de liquidação de juros compensatórios e de acerto de contas, no valor de € 33.442,50;
- b) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, condenando a Requerida a pagar ao Requerente os juros indemnizatórios que forem liquidados em execução da presente decisão arbitral.

VI. VALOR DA CAUSA

Em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 306.º do CPC e da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPTA), fixa-se ao processo o valor de € 16.721,25 (dezasseis mil setecentos e vinte e um euros e vinte e cinco cêntimos).

VII. CUSTAS

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, fixa-se o montante das custas em €1.224,00, nos termos da Tabela I, do RCPTA, a cargo da Requerida.

Lisboa, 22 de maio de 2020

O Árbitro,

Vera Figueiredo

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131º, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia

da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de agosto.