

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 111/2019-T

Tema: IRS – Tributação de mais-valias; Residente em Estado-Membro da União Europeia; Reenvio Prejudicial para o TJUE.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Marisa Almeida Araújo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 2 de maio de 2019, decide:

I. Relatório

A..., NIF..., residente em ..., ...,, ..., representada fiscalmente por B..., residente em Rua ..., n.º..., Coimbra (adiante apenas Requerente) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a constituição de tribunal arbitral, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (adiante designada apenas por Requerida ou AT).

A Requerente pretende que o Tribunal declare a ilegalidade do indeferimento expresso da reclamação graciosa a que se refere o processo n.º ...2018..., deduzida contra o acto de liquidação de IRS do ano de 2016 com o n.º 2017 ... de 20/06/2017, para pagar IRS, no valor de 18.365,20 €, até 31/08/2017 e a consequente anulação desta liquidação, peticionando a condenação da Requerida a pagar, à Requerente, a quantia de imposto indevidamente paga no

valor de 8.873,90 €, e ainda a pagar, sobre tal quantia os juros indemnizatórios previstos no art. 43.º da LGT

Considera a Requerente que a liquidação em causa, está ferida de ilegalidade, por vício de violação de lei, pois tem a sua origem na aplicação do disposto no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, do qual resultou, no caso concreto, a não aplicação da taxa de IRS, em causa, a metade da mais-valia, já que a Requerente, no ano de 2016, era residente noutro Estado Membro da União Europeia (Alemanha).

Aditando que, ao não considerar apenas 50% da mais-valia realizada pela Requerente, a AT violou o artigo 63.º, n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, bem como o princípio da não discriminação previsto no artigo 18.º do mesmo Tratado. O que a Requerente configura uma discriminação proibida, por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes.

Mais, diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, que a Liquidação que foi efetuada é, assim, (parcialmente) ilegal, e como tal deve ser anulada.

Em 20 de fevereiro de 2019, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral, aqui signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas dessa designação em 21 de março de 2019, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 2 de maio de 2019.

Em 5 de junho de 2019, a Requerida apresentou Resposta, bem como juntou aos autos o respectivo processo administrativo, na qual se defende por impugnação e pugna pela improcedência e consequente absolvição do pedido. Caso assim não se entendendo, seja dado provimento ao pedido de reenvio prejudicial requerido ou, caso assim também não se entenda

se suspenda a instância até à prolação de uma decisão por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia, no âmbito do processo 598/2018-T sobre a questão *sub judice*.

Por despacho de 6 de junho de 2019 foi notificada a Requerente sobre o pedido de reenvio prejudicial e suspensão da instância tendo a Requerente solicitado a junção dos elementos do processo 598/2018-T para se pronunciar, o que foi deferido pelo Tribunal, e que a AT veio fazer por requerimento de 5 de setembro de 2019. A Requerente pronunciou-se sobre reenvio e suspensão por requerimento de 18 de setembro de 2019, pugnando pela desnecessidade de reenvio prejudicial e suspensão da instância.

Perante a questão *sub judice* e jurisprudência existente o Tribunal, por despacho de 20 de setembro considerou que não se mostrava necessário, face aos argumentos expendidos, o reenvio ou suspensão peticionadas pela Requerida.

No mesmo despacho, foi dispensada a reunião prevista no art. 18.º desse Regime e determinou-se o prosseguimento do processo para alegações escritas facultativas sucessivas, fixando-se o prazo de 15 dias.

A Requerente apresentou alegações a 8 de outubro de 2019 e a Requerida não apresentou alegações.

A 29 de outubro de 2019 foi proferido despacho que, considerando a concreta tramitação dos autos justificou a necessidade do uso da faculdade prevista no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT e, conseqüentemente, determinar a prorrogação por 2 (meses) desse prazo.

Designou-se o dia 16 de dezembro de 2019 para o efeito de prolação da decisão arbitral.

II. Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º 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).

III. Fundamentação

III.I. Matéria de facto

A. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A Requerente, no ano de 2016, era residente noutra Estado Membro da União Europeia (Alemanha).
2. Por documento particular autenticado, de compra e venda, outorgado em 20/07/2016, a Requerente vendeu, a metade indivisa das frações autónomas, designadas pelas letras, “A”, correspondente ao segundo andar lado direito e, “M”, correspondente à garagem situada na cave, a primeira a contar de nascente, cujas frações se integram no prédio urbano, submetido ao regime de propriedade horizontal, situado em Rua ..., n.º..., em ..., freguesia de ..., concelho de Coimbra, descrito na Conservatória do Registo Predial de Coimbra, sob o número ..., e inscrito na respectiva matriz sob o art.º ..., pelo preço global de 65.705,00 €.
3. Na declaração Modelo 3, referente ao IRS de 2016, foi declarada, na condição de não residente, à Autoridade Tributária e Aduaneira, além dos rendimentos prediais auferidos nesse ano pela requerente (anexo F), a aludida operação de venda dos imóveis (Anexo G).
4. No anexo G - mais-valias – a Requerente declarou o seguinte:

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS  MODELO 3 Anexo G		MAIS-VALIAS E OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS			2 ANO DOS RENDIMENTOS 01 2016		
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S) Sujeito passivo A NIF 01 ... Sujeito passivo B NIF 02 ...							
4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]							
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor	
4001 A	2016	7	61.895,00	1994	5	1.250,00	152,00
4002 A	2016	7	3.810,00	1994	5	10,00	152,00
SOMA			65.705,00			1.260,00	304,00
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS							
Campos	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração / Secção	Quota-parte %		
4001	...	U	...	M	50,00		
4002	...	U	...	A	50,00		
4003							
4004							

5. Na liquidação de IRS de 2016, efectuada pela AT, está o nome da representante fiscal, bem como a residência em Portugal dessa representante fiscal, para a qual foi remetida a referida liquidação.
6. A liquidação incidiu sobre a totalidade da mais-valia obtida pela Requerente, no valor de € 63.385,00 (65.705,00 € - [1.260,00 € x 1.601] – 304,00 €).
7. A AT determinou como rendimento coletável da Requerente o valor de € 65.590,00, do qual (€ 2.205,00 respeitam a rendimentos prediais) € 63.385,00 respeitam ao rendimento coletável decorrente da mais valia, ao qual aplicou a taxa de 28% prevista no artigo 72.º n.º 1 do CIRS, o que deu uma coleta de € 17.747,80 (€ 63.385,00 x 28%).
8. A Requerente foi notificada, relativamente ao ano de 2016, da liquidação de IRS do ano de 2016 (liquidação n.º 2017...), para pagar até 31/08/2017, o IRS liquidado no valor de 18.365,20 €.
9. A Requerente pagou o valor da liquidação de imposto impugnada.
10. A Requerente deduziu a competente reclamação graciosa, cuja reclamação foi autuada, no Serviço de Finanças de Coimbra ... com o n.º ...2018... .

11. A Requerente notificada da decisão que recaiu sobre a aludida reclamação, a qual foi indeferida, conforme despacho proferido em 14/11/2018, pelo Exmo. Sr. Director da Direção de Finanças de Coimbra.
12. A liquidação tem a sua origem na aplicação do disposto no artigo 43.º, n.º 2 do CIRS, do qual resultou, no caso concreto, a não aplicação da taxa de IRS, em causa, a metade da mais-valia.
13. A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral a 19 de fevereiro de 2019.

B. Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

III.II Matéria de Direito (fundamentação)

Defende a Requerente, que o valor de imposto contém um erro, porquanto não foi tida em conta a consideração de apenas 50% das mais-valias para o cálculo do imposto devido. Posição oposta à sufragada pela Requerida que, entende que a alteração introduzida ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, veio adequar plenamente a legislação nacional ao direito comunitário, isto porque os n.º 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS, em consonância com o ponto 40 do Acórdão Hollmann, passaram a prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, já não apenas para os residentes em Portugal, mas também para os não residentes, desde que residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

Razão pela qual, a alteração introduzida ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, sanou o vício de que padecia a legislação nacional, nos termos julgados pelo referido Acórdão, conforme artigo 61 do decisório, a saber: «61 - Face às considerações expostas, importa responder à questão colocada que o artigo 56.º CE 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».

Motivo pelo qual, a Requerida entende que o quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (Acórdão Hollmann), tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.º 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12. Pelo que, da alteração operada por via da introdução dos atuais n.os 9 e 10 do artigo 72.º, do

Código do IRS, veio permitir que, tanto residentes como não residentes, beneficiem do regime previsto no artigo 43.º, n.º 2 (consideração do saldo da mais-valia em apenas 50% do seu valor), do mesmo Código, desde que optem pelo englobamento dos rendimentos obtidos tanto em Portugal como fora deste território.

Conclui a Requerida, na Resposta, assim, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código de IRS não pode ser aplicável ao caso aqui em análise.

Invoca a Requerida que, caso assim não se entenda o Tribunal Arbitral deve considerar que a jurisprudência exposta não é vinculativa, em face do atual quadro legal nacional, assim como, caso julgar não verificada a hipótese de ato claro ou de ato aclarado, pelo que tem de forçosamente considerar que se levantam dúvidas suficientes, em face das jurisprudência que suscita, que obsta à aceitação do entendimento da Requerente sem prévia consulta do TJUE, para que este possa exercer as suas competências próprias, nos termos dos Tratados.

Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* reporta-se, por um lado, como diz a Requerida, à exclusão da incidência de imposto de mais-valias a 50% (tal como acontece com os residentes), obtidas por um não residente em Portugal, mas residente num Estado Membro da União Europeia violar o Direito Comunitário e por outro, se deve ser suspensa a instância para que o TJUE estabeleça interpretação vinculante sobre a matéria.

Cumprе apreciar:

O artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia estabelece 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.

Quanto a esta matéria aderimos à posição que conta do acórdão 600/2018-T ([in www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)):

“O TJUE considerou incompatível o com o Direito da União, por se tratar de um tratamento diferenciado incompatível com a livre circulação de capitais garantida pelo artigo 63.º do

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (anterior artigo 56.º), o regime do artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, na redacção anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, no processo C-443/06, acórdão de 11-10-2007, Hollmann versus Fazenda Pública, por tributar as mais-valias de contribuintes não residentes a uma taxa fixa (em 2017, de 28 %), enquanto os residentes estão sujeitos a um imposto progressivo sobre o rendimento.

Nesse acórdão entendeu-se que é incompatível com a norma que assegura aquela liberdade de circulação de capitais () um regime 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».

Esta jurisprudência foi recentemente reafirmada no Despacho do TJUE (sétima secção) de 06-09-2018, processo C 184/18, em que se entendeu 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, efectuada 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, Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia».

No entanto, esta última decisão foi também proferida tendo como pressuposto a redacção do artigo 72.º introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, anterior à Lei n.º 67-A/2007”.

De facto, como sufraga a AT não há jurisprudência específica do TJUE sobre a compatibilidade do regime introduzido pela Lei n.º 67-A/2007, nos n.ºs 7 e 8 do CIRS com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Mas, seguindo a posição do acórdão 600/2018-T, “(...) o TJUE entendeu naquele acórdão do processo C-443/06, que o essencial da incompatibilidade do regime do artigo 71.º, n.º 1, com o direito de União resulta de instituir «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» (§ 54).

Na mesma linha, decidiu o TJUE no acórdão de 19-11-2015, processo C-632/13 (Skatteverket contra Hilikka Hirvonen) que «a recusa, no quadro da tributação dos rendimentos, em conceder aos contribuintes não residentes, que auferem a maior parte dos seus rendimentos no Estado de origem e que optaram pelo regime de tributação na fonte, as mesmas deduções pessoais que são concedidas aos contribuintes residentes, no quadro do regime de tributação ordinária, não constitui uma discriminação contrária ao artigo 21.º TFUE quando os contribuintes não residentes não estejam sujeitos a uma carga fiscal globalmente superior à que recai sobre os contribuintes residentes e sobre as pessoas que lhes são assimiladas, cuja situação seja comparável à sua»”.

Assim, o que é essencial para este efeito é saber se existe ou não uma discriminação negativa na aplicação à Requerente do regime que lhes foi aplicado.

Na esteira da decisão que aqui seguimos e aderimos “(...) 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”.

Assim, concluímos que o regime de tributação a taxa liberatória previsto no artigo 72.º do CIRS, na redacção vigente em 2017, é incompatível com o referido artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, pois torna a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado. Foi este regime negativamente discriminatório para os não residentes que foi aplicado na liquidação impugnada.

O facto de actualmente este regime poder ser afastado pelos sujeitos passivos, se manifestarem uma opção, não afasta a discriminação negativa, pois é nele imposta uma obrigação de opção que não é extensiva aos residentes.

Para além disso, tal como é suscitado no acórdão 600/2018-T “(...) na linha do que entendeu o TJUE no acórdão de 18-03-2010, processo C-440/08 (F. Gielen contra Staatssecretaris van

Financiën), a propósito de uma questão paralela de eventual relevância da possibilidade de opção de afastamento de um regime discriminatório (no caso relativamente ao artigo 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), a conclusão de que ocorre incompatibilidade «não é posta em causa pelo argumento de que os contribuintes não residentes podem optar pela equiparação, que lhes permite escolher entre o regime discriminatório e o regime aplicável aos residentes, dado que essa opção não é susceptível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais. Com efeito, 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 49.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório. Por outro lado, um regime nacional que limite a liberdade de estabelecimento é incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa. Decorre do exposto que a escolha concedida ao contribuinte não residente através da opção de equiparação, não neutraliza a discriminação».

No mesmo sentido se pronunciou o TJUE no acórdão de 28-02-2013, processo C-168/11:

Mesmo admitindo que tal sistema seja compatível com o direito da União, resulta contudo da jurisprudência que um regime nacional restritivo das liberdades de circulação pode permanecer 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, Colet., p. I-11753, n.º 162, e de 18 de março de 2010, *Gielen*, C-440/08, Colet., p. I-2323, n.º 53). A este respeito, a existência de uma opção que permitiria eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem assim por efeito sanar, por si só, o carácter ilegal de um sistema, como o previsto pela regulamentação controvertida, que compreende um mecanismo de tributação não compatível com este direito. Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso em que, como no caso em apreço, o mecanismo incompatível com o direito da União é aquele que é automaticamente aplicado na inexistência de escolha efetuada pelo contribuinte.

Ainda no mesmo sentido se pronunciou o TJUE no acórdão de 08-06-2016, processo C-479/14:

42. Relativamente ao carácter facultativo do referido mecanismo de tributação, há que sublinhar que, mesmo admitindo que esse mecanismo seja compatível com o direito da União, é jurisprudência constante que um regime nacional restritivo das liberdades de circulação pode

continuar a ser incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa. A existência de uma opção que permitisse eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem por efeito sanar, por si só, o carácter ilegal de um sistema, como o que está em causa, que continua a comportar um mecanismo de tributação não compatível com este direito. Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso de, como no processo em apreço, o mecanismo incompatível com o direito da União ser aquele que é automaticamente aplicado na falta de escolha efetuada pelo contribuinte (v., neste sentido, acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Beker, C 168/11, EU:C:2013:117, n.º 62 e jurisprudência referida)”.

Perante isto e 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» concluímos que a pretensão da AT de reenvio prejudicial (ou a suspensão dos autos) é desnecessária.

Como é defendido na decisão cuja fundamentação temos vindo a seguir “(...) tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia (). E, quando se suscita uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia, os tribunais nacionais devem colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial.

No entanto, quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia a interpretação do Direito da União Europeia resulta já da jurisprudência do TJUE não é necessário proceder a essa consulta, como o TJUE concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Proc. 283/81. Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do acto aclarado) e quando a correcta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de DUE suscitada (doutrina do acto claro) (idem, n.º 14).

O acórdão 600/2018-T suscita, aliás, “(...) o Supremo Tribunal Administrativo, no recente acórdão de 20-02-2019, processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17, sem aventar a necessidade de reenvio, concluiu pela ilegalidade do regime que resulta da conjugação do artigo 43.º, n.º 2, com o artigo 72.º do CIRS, relativamente a uma situação em que as mais-valias foram realizadas em 2010, portanto já na vigência da recurso da Lei n.º 67-A/2007”.

No caso em apreço, conclui-se com segurança da reiterada jurisprudência do TJUE que a ilegalidade da aplicação do regime discriminatório não é sanda pela possibilidade do seu afastamento, o que dispensa a necessidade de reenvio prejudicial.

Com a mesma argumentação, e pelos fundamentos que lhe estão subjacentes, não podemos aderir à interpretação da AT.

Acrescenta-se, nesta matéria, a posição assumida na Decisão Arbitral n.º 687/2018-T, chamando à colação a decisão 583/2018-T (ambos in www.caad.org.pt), à qual aderimos, “É certo que, posteriormente ao acórdão proferido pelo TJUE em 11/10/2007, processo número C-443/06, conhecido por acórdão Hollmann, o legislador nacional, com o objetivo de adequar o sistema tributário nacional à decisão proferida neste acórdão, introduziu, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, a possibilidade de os residentes noutra Estado membro da União Europeia optarem, relativamente aos rendimentos referidos nos números 1 e 2 do artigo 72º do CIRS, 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. Sobre esta alteração legislativa, já se pronunciou igualmente a jurisprudência, concretamente a decisão arbitral proferida no processo n.º 748/2015-T, à qual se adere, “Desde logo, há que registar que a solução introduzida pelo legislador para contornar a discriminação contida na supra mencionada norma nacional, fazer impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes. A isto acresce um outro reparo que resulta da complexidade de funcionamento do imposto, agravado pela “opção pelo englobamento” de todos os rendimentos obtidos no outro país, para além de outras questões relevantes associadas ao princípio da territorialidade previsto artigo 15.º do CIRS, às condições de pessoalização do imposto e à progressividade do imposto, dificilmente compatível com uma adequada consideração dos valores auferidos noutra estado membro, no estado atual do direito comunitário.”. (...) “Alega a AT que a solução adotada no artigo 72.º, n.ºs 8 a 10 bastante,

porquanto também para os residentes em território português, estes rendimentos estão sujeitos ao englobamento. Ora, tal argumento não parece adequado porquanto não leva em linha de conta todas as outras condições de tributação inerentes ao funcionamento de um imposto com as características do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares e evidencia uma intenção de tributação em função dos rendimentos auferidos no outro país (quando englobados) bem sabendo que se trata de realidades incomparáveis, facilmente falseadas por toda uma realidade de base que escapa à soberania fiscal do estado português.”. Pelo que, muito embora o legislador nacional tenha consagrado a possibilidade de o sujeito passivo não residente optar pela tributação aplicável aos residentes, a verdade é que tal não retira o efeito discriminatório essencial da diferenciação de regimes prevista na legislação nacional entre residentes e não residentes, que é assim violadora dos artigos 63.º e 18.º do TFUE. Em face do princípio do primado do direito comunitário, consagrado no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, a jurisprudência do TJUE, em sede de direito comunitário, vincula os tribunais nacionais, pelo que não pode este Tribunal decidir de forma diferente da já decidida, no âmbito na mesma questão de direito e da mesma legislação, pelo TJUE. Nestes termos, dúvidas não restam de que a liquidação impugnada, na parte que considera como base de tributação das mais-valias realizadas pelo Requerente mais de 50% do seu valor, carece de fundamento legal, concluindo-se pela incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º, do Código do IRS, com o artigo 63.º, do TFUE, o que determina a ilegalidade das liquidações ora impugnadas, e como procedente o pedido de pronúncia arbitral”.

Posição que, seguindo a argumentação descrita, sufragamos.

Pelo exposto, é de concluir que é ilegal a tributação nos termos em que foi efectuada na liquidação impugnada, o que justifica sua anulação parcial, conforme peticionado pela Requerente, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Assim, julga este Tribunal Arbitral Singular procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo Requerente, anulando, em consequência, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, parcialmente, a liquidação de IRS impugnada, relativa ao ano de 2017. Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Singular não está obrigado a apreciar todos os argumentos

das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade da liquidação, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

III.III. Do pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de restituição da quantia arrecadada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, 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.

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, conseqüentemente, justifica-se a restituição da quantia paga em excesso pelo Requerente e o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Assim, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o Requerente tem direito aos juros indemnizatórios, juros estes que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (n.º 4 e 5 do artigo 61.º do CPPT), à taxa referida no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

IV. Decisão

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a ilegalidade do indeferimento expresso da reclamação graciosa a que se refere o processo n.º ...2018... e declarar ilegal e anular parcialmente a liquidação de IRS do ano de 2016 com o n.º

2017... de 20/06/2017 na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária.

- b) Em conformidade, condenar a requerida a pagar à requerente a quantia de imposto indevidamente paga no valor de 8.873,90 €, e ainda a pagar, sobre tal quantia os juros indemnizatórios.

V. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 8.873,90.

VI. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 12 de dezembro de 2019

O Árbitro

(Marisa Almeida Araújo)