

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 664/2019-T

Tema: IRS - Tributação de Mais-Valias; Residente em Estado-membro da União Europeia; Princípio da não discriminação. Livre circulação de capitais; TFUE.

SUMÁRIO:

1. A solução adotada pelo legislador português não garante a eliminação da discriminação resultante do disposto no artigo 43.º, n.º 2 do CIRS, pois não assegura que o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, respeitante às transmissões efetuadas por não residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, positivo ou negativo, seja apenas considerado em 50% do seu valor, tal como acontece com os residentes, por força do disposto no artigo 43.º, números 1 e 2 do CIRS.
2. O regime de tributação a taxa liberatória previsto no artigo 72.º do CIRS, na redação vigente em 2018, é incompatível com o referido artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, porquanto constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado.
3. Conclui-se com segurança da reiterada jurisprudência do TJUE que a ilegalidade da aplicação do regime discriminatório não é sanada pela possibilidade do seu afastamento, o que dispensa a necessidade de reenvio prejudicial, pelo que é desprovido de qualquer utilidade a suspensão da instância.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dr. Henrique Nogueira Nunes designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 30 de Dezembro de 2019, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

1.1. A..., contribuinte fiscal n.º..., residente em..., ..., ..., Londres, no Reino Unido, representada para efeitos fiscais em Portugal por B..., Lda., titular do NIPC..., doravante designada por “Requerente”, requereu a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral, tal como configurado, tem por objecto a anulação do acto de liquidação adicional de IRS com o n.º 2019..., no valor de € 18.819,52.

1.3. A fundamentar o seu pedido imputa a Requerente, em síntese, os seguintes vícios:

(i) Não pode aceitar a forma como a mais-valia foi calculada e liquidada pela Autoridade Tributária Portuguesa, em grave violação de normas comunitárias e, bem assim, diz, do princípio fundamental da não discriminação, no caso, entre residentes e não residentes.

(ii) Apenas por não se tratar de residente em Portugal, o cálculo das mais-valias aplicadas à transmissão em causa nos autos, foi considerado, não em 50% -como prerrogativa prevista, mas limitada na sua aplicação subjetiva a residentes – mas em 100%.

(iii) Que não é residente em Portugal, mas no Reino Unido (e era-o em 2018, o ano a que se reporta o tributo).

(iv) E que nesse sentido, a liquidação do imposto não deveria ter considerado 100%, mas 50% do valor das mais-valias realizadas, atendendo ao disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, caso

fosse aplicado em obediência às normas comunitárias e princípios de Direito Comunitário em vigor.

(v) Sustenta que esta será a única interpretação e atuação conforme ao direito comunitário, nomeadamente, ao disposto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (artigo 56.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia).

(vi) Não agindo deste modo, vem dizer que a Autoridade Tributária incorre em violação grave do direito comunitário, particularmente, do princípio da liberdade de circulação de capitais, previsto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, consumando uma discriminação entre residentes em Portugal e residentes nouro Estado-membro da União Europeia.

(vii) E que nem sequer poderia beneficiar da tributação prevista para os residentes, caso, na sua declaração periódica de rendimentos (Modelo 3), assinalasse a “opção pelas taxas gerais do artigo 68.º do CIRS” e não que “pretende a tributação pelo regime geral”.

(viii) E que no caso em apreço é evidente que na determinação do referido rendimento apenas deveria ter sido considerado 50% do seu valor, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, e que só assim a liquidação do imposto estaria de acordo com a jurisprudência comunitária e portuguesa.

(ix) E que no caso *sub judice*, ocorrendo a realização de mais-valias, os não residentes ficam sujeitos a uma carga fiscal superior à que é concretamente aplicada aos residentes, sendo colocados pela Autoridade Tributária, nestes moldes, numa situação menos favorável que estes últimos.

(x) Pois que enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 28% sobre a totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas metade da matéria coletável correspondente às mais-valias realizadas por um residente, permite que este beneficie sistematicamente, por

esse motivo discriminatório e diferenciador, de uma carga fiscal inferior, qualquer que seja a taxa de tributação aplicável sobre a totalidade dos seus rendimentos, visto, diz, que a tributação do rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 48% - artigo 68.º do CIRS, com este escalão máximo em vigor em 2018.

(xi) Sustenta que este regime torna a transferência de capitais menos atrativa para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais, expressamente proibida pelo Tratado e que a discriminação da norma nacional que a Autoridade Tributária aplicou indiscriminadamente não é justificável pelo objetivo de evitar penalizar os residentes, que se encontram sujeitos a uma tabela de taxas progressivas que podem ser muito superiores e são tributados sobre uma base mundial, ao contrário dos não residentes, que são tributados à taxa proporcional de 28%, não ocorrendo o englobamento.

(xii) Face ao supra exposto, alega que a interpretação e aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, no sentido de excluir da limitação da incidência do imposto em 50% as mais-valias resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia e apenas por este facto, limitando aquela incidência unicamente a residentes em território português, consubstancia uma violação do disposto no artigo 63.º do TFUE, por se traduzir num regime fiscal discriminatório para os residentes noutro Estado membro da União Europeia.

(xiii) Pugna, assim, pela anulação da liquidação adicional em causa nos autos, devendo a mesma ser substituída por liquidação que aplique os números 1 a 3 do artigo 43.º do CIRS, acrescido de juros indemnizatórios, custas e encargos processuais, bem como sobre o indeferimento liminar relativamente a reclamação graciosa apresentada.

1.4. A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”, respondeu, em síntese, como segue:

(i) Vem defender-se por impugnação.

(ii) Alega não assistir razão à Requerente.

(iii) Que consultada a declaração Mod. 3 de IRS entregue em nome da Requerente, verifica-se que no quadro 8 B foi assinalado o campo 4 (não residente), o campo 7 (pretende a tributação pelo regime geral aplicável aos não residentes).

(iv) Que tendo declarado pretender a tributação pelo regime geral, foi esta aplicada à Requerente relativamente àquele ano, motivo pelo qual não foram tidos em conta apenas 50% da mais-valia apurada com a alienação do imóvel mencionado no quadro 4 do anexo G da declaração modelo 3 de IRS que entregou relativamente ao ano de 2018, mas sim aplicada uma taxa autónoma de 28% sobre o valor dessa mesma mais-valia, nos termos previstos no regime geral de tributação em IRS, pelo qual os Requerentes expressamente declararam pretender ser tributados.

(v) 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, 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.

(vi) Sem prejuízo da posição acima exposta vem requerer a suspensão da instância até decisão do reenvio prejudicial ao TJUE no processo arbitral n.º 598/2018-T.

(vii) Que a decisão proferida no Acórdão Hollmann refere-se a situações ocorridas na vigência da redação anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, do artigo 72.º do Código do IRS.

(viii) Que contrariamente ao peticionado pela Requerente a questão em análise nos presentes autos não tem subjacente uma norma nacional incompatível com o artigo 63.º, n.º 1, do TJUE,

porque, a alteração legislativa introduzida ao do artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, não foi ainda alvo de apreciação pelo TJUE, em sede de reenvio prejudicial, para efeitos de apreciação do cumprimento das disposições conjugadas dos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º TFUE.

(ix) E que da redação introduzida ao artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, resulta um novo quadro normativo que ainda não foi alvo de análise para efeitos de verificação da sua compatibilidade com o direito comunitário.

(x) Quadro normativo esse, diz, que passou a prever duas situações/possibilidades/alternativas de tributação do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, resultantes da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição por alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

(xi) E que a Requerente podia ter optado pela tributação desses rendimentos (mais-valias) à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, sendo que a determinação da taxa teria em conta todos os rendimentos incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, o que não fez.

(xii) Por outro lado, a Requerente podia ter optado, como o fez, pela taxa autónoma de 28%, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

(xiii) Quanto ao Acórdão Hollmann, nomeadamente no ponto 40, refere que a alteração introduzida ao artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, veio, salvo melhor opinião, adequar plenamente a legislação nacional ao direito comunitário, isto porque os n.º 9 e 10 do artigo 72º do Código do IRS, em consonância com o ponto 40 do decisório, 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.

(xiv) Razão pela qual, sustenta, a alteração introduzida ao artigo 72º 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.

(xv) Resumindo, diz, no seu entender a alteração operada por via da introdução dos n.º 9 e 10 (à data dos factos) 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.

(xvi) Pugna pela suspensão da instância arbitral (cf. artigo 29º do RJAT; artigos 269º nº 1 alínea c) e nº 1 do artigo 272º do CPC) até notificação da decisão do TJUE no processo n.º 598/2018-T, a qual irá estabelecer interpretação vinculativa sobre a matéria, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE), a que o Estado Português se vinculou nos termos do TFUE.

(xvii) Considera não haver lugar a juros indemnizatórios porque, diz, não se mostra verificado o preenchimento do requisito que exige a existência de um erro na liquidação imputável aos serviços, pois não se descortinou - nos termos constantes da presente informação - ter sido cometida, por aqueles, qualquer ilegalidade.

(xviii) Pugna, assim, pela improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário de liquidação impugnado e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido, ou, não se entendendo assim, requer a suspensão da instância até à prolação de uma decisão por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia, no processo 598/2018-T.

1.5. Entendeu o Tribunal dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, conforme despacho arbitral notificado às partes.

Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar Alegações simultâneas, querendo, tendo a Requerente optado por fazê-lo confirmando/reforçando a sua argumentação.

Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral no termo do prazo legal, após uma prorrogação nos termos e para os efeitos previstos no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

* * *

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas 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).

Não foram identificadas nulidades no processo.

2. QUESTÕES A DECIDIR

Requerente e Requerida vêm suscitar à consideração do Tribunal as seguintes questões:

1. Pedido de suspensão de instância formulado pela Requerida invocando o pedido de reenvio feito no processo arbitral n.º 598/2018-T.

2. O regime previsto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com a redação à data dos factos em causa nos autos, ao prever que os sujeitos passivos não residentes em Portugal sejam

tributados sobre a totalidade das mais-valias imobiliárias realizadas em Portugal ao contrário do regime previsto para os sujeitos passivos residentes que são tributados em 50% é ou não violador do Direito da União Europeia e como tal ilegal

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

A) A Requerente apesar de ser natural do Brasil, reside no Reino Unido, desde abril de 2016, sendo que foi neste país que auferiu e declarou os seus rendimentos – cfr. documentos n.ºs 1 e 2 juntos pela Requerente com o pedido arbitral.

B) A Requerente adquiriu um imóvel em Portugal, a 5 de abril de 2012, pelo preço de € 160.000,00.

C) A 22 de outubro de 2018 a Requerente vendeu, pelo preço de € 250.000,00, o mesmo imóvel sito em Portugal - cfr. cópia de escritura pública de compra e venda, Documento 3 junto pela Requerente com o seu pedido arbitral.

D) A 26 de junho de 2019 a Requerente apresentou, enquanto não residente, a declaração dos rendimentos obtidos em 2018, acompanhada do respetivo anexo G – “Mais-Valias e Outros Incrementos Patrimoniais”, onde declarou a referida operação de transmissão onerosa de património imobiliário – cfr. Modelo 3 do IRS, Declaração com o n.º de identificação ..., junta como documento n.º 4 pela Requerente com o seu pedido arbitral.

E) A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante designado de IRS) relativa aos rendimentos declarados em 2018, com a identificação 2019... – cfr. Nota de Liquidação de IRS junta como documento n.º 5 pela Requerente com o seu pedido arbitral.

F) O prazo limite para pagamento do imposto terminou a 31 de agosto de 2019, tendo a respetiva guia confirmado os valores apurados na suprarreferida nota de liquidação – cfr. Guia para pagamento de nota de cobrança de IRS junta como documento n.º 6 pela Requerente com o seu pedido arbitral.

G) A Requerente pagou a totalidade do valor liquidado – cfr. comprovativo de pagamento junto como documento n.º 7 junto pela Requerente com o seu pedido arbitral.

H) Requerente apresentou um procedimento de reclamação graciosa, que obteve uma decisão de indeferimento liminar – cfr. documento n.º 8 junto pela Requerente com o seu pedido arbitral.

I) A Requerente apresentou, em 07-10-2019, pedido de pronúncia arbitral relativo à liquidação de imposto em causa nos autos.

4. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem outros factos com relevo para a decisão de mérito dos autos que não se tenham provado.

5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pela Requerente enquanto autor (cfr. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123.º, nº.2, do 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 de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

6. DO DIREITO

A questão que é colocada à pronúncia deste Tribunal é eminentemente de Direito, trata-se de aferir e decidir sobre se o regime previsto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com a redacção à data dos factos em causa nos autos, ao prever que os sujeitos passivos não residentes em Portugal sejam tributados sobre a totalidade das mais-valias imobiliárias realizadas em Portugal ao contrário do regime previsto para os sujeitos passivos residentes que são tributados em 50% é violador do Direito da União Europeia e como tal ilegal.

Mas antes cumpre analisar o pedido de suspensão da instância até à decisão do reenvio prejudicial ao TJUE formulado no processo arbitral n.º 598/2018-T que a Requerida suscitou.

Apreciando.

O instituto do reenvio prejudicial, previsto no artigo 267.º do TFUE, pode ser utilizado por este Tribunal Arbitral como, aliás, já foi reconhecido pelo TJUE no processo C-377/13, de 12 de junho de 2014.

Nestes termos, e de acordo com o referido artigo 267.º, sempre que uma questão sobre a interpretação dos Tratados ou sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União 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.

Ou seja, os tribunais nacionais – onde se inclui este Tribunal – devem proceder ao reenvio de questões prejudiciais, conforme previsto no artigo 267.º do TFUE - em consequência de questões ou dúvidas relativas à validade ou interpretação de normas de direito da União Europeia.

Tal significa que, não se suscitando quanto às normas em questão quaisquer dúvidas ou tendo as mesmas sido já esclarecidas pelo TJUE – considerando, nomeadamente a chamada “teoria do acto claro” (cfr. acórdão do TJUE CILFIT, de 6 de outubro de 1982, processo C-283/81) –, não devem os tribunais nacionais proceder ao reenvio prejudicial.

Assim, se já existir (i) jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto); ou (ii) quando o modo correto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco, um órgão jurisdicional nacional pode e deve decidir.

Como e bem se decidiu no aresto proferido no processo n.º 600/2018-T, onde idêntica questão foi submetida à apreciação desse Tribunal:

“(…)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).

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

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 Lei n.º 67-A/2007.”.

No caso sub judice, entende-se não ser necessário proceder ao reenvio ao TJUE de supostas dúvidas sobre interpretação de normas de Direito da União Europeia que no juízo que este Tribunal faz inexistem, pelo que, quanto ao pedido de suspensão de instância formulado pela Requerida invocando o pedido de reenvio feito no processo arbitral n.º 598/2018-T, entende este Tribunal indeferir o mesmo porquanto, determinando não haver lugar ao reenvio pelas razões melhor fundamentadas supra, não se vê como poderia este Tribunal decidir a suspensão da instância que, in casu, não teria qualquer utilidade.

Acresce referir que o reenvio prejudicial determinado por outro Tribunal Arbitral não obriga este Tribunal Arbitral a determinar a suspensão da instância visto que esse é um poder discricionário do julgador.

Apreciando agora a questão de fundo.

Como se decidiu na Decisão proferida no processo n.º 594/2019-T em que foi árbitro o signatário da presente Decisão:

“Como bem diz a Recorrida, a questão em causa nos autos é essencialmente de direito, inexistindo matéria de facto controversa.

A questão de fundo a apreciar, consiste em saber se a norma estabelecida pela legislação nacional no artigo 43.º do CIRS, consagra uma diferenciação entre residentes e não residentes, e em concreto, se a base de incidência em IRS das mais-valias derivadas da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis é (in)compatível com a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o qual corresponde ao artigo 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes.

(...)

iii. Entrando agora na questão de fundo, a saber se o regime previsto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com a redação à data dos factos em causa nos autos, ao prever que os sujeitos passivos não residentes em Portugal sejam tributados sobre a totalidade das mais-valias imobiliárias realizadas em Portugal ao contrário do regime previsto para os sujeitos passivos residentes que são tributados em 50% é violador do Direito da União Europeia e como tal ilegal.

Ou seja, por outras palavras, se a diferenciação prevista pelo legislador nacional é ou não conforme com o direito comunitário, maxime com a liberdade de circulação de capitais e com o princípio da não discriminação, previsto nos artigos 63º e 18º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

A questão de direito que aqui se coloca tem vindo a ser objeto de decisão pelos Tribunais Arbitrais a funcionar junto do CAAD, e até de jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Administrativo, indo a jurisprudência uniforme no sentido de considerar a tributação

de mais-valias obtidas por não residentes ilegal por incompatibilidade do número 2 do artigo 43.º do CIRS com o artigo 63.º do TFUE, dado que restringe a tributação de 50% das mais-valias a residentes fiscais em Portugal (neste sentido - Processos n.ºs 600/2018-T; 613/2018-T; 627/2018-T, 55/2019-T; 63/2019-T e 67/2019-T. e Acórdão do STA proferido no processo n.º 0901/11.0BEALM) enquadramento que, diga-se desde já, este Tribunal acompanha.

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

Artigo 63.º

(ex-artigo 56.º TCE)

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.

O TJUE considerou incompatível 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 vs 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 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, 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, 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.

Observa a Requerida que após a prolação do Acórdão Hollmann foi introduzido no sistema tributário português uma opção de equiparação com a qual se pretendia afastar o juízo de discriminação do TJUE sobre a previsão restritiva do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS aplicável aos sujeitos passivos residentes.

Deste modo, a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2008), introduziu os n.ºs 7 e 8 do artigo 72.º do Código do IRS estabelecendo um regime opcional de equiparação dos não residentes (estes devendo ser residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu) aos residentes.

Posteriormente, face à remuneração operada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro estes dispositivos passaram a n.ºs 9 e 10, dispendo à data, ano de 2017, o seguinte:

«9 - Os residentes noutra 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) e b) 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.

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.».

No entanto, no entendimento deste Tribunal estas alterações à lei não afastam a invalidade do regime discriminatório ainda em vigor e que foi aplicado à liquidação de IRS em causa.

De facto, atualmente, em matéria de tributação dos rendimentos resultantes das mais-valias provenientes da alienação de direitos reais sobre imóveis situados em Portugal, por não residentes neste território, mas residentes noutra Estado membro da União Europeia ou Espaço Económico Europeu, resulta do disposto nos n.ºs 1 e 8 do artigo 72.º do Código do IRS que, coexistem dois regimes fiscais:

- i. O regime que sujeita os rendimentos a uma taxa especial de 28% e
- ii. O regime equiparado ao que vigora para os sujeitos passivos residentes em território português, segundo o qual, os mesmos rendimentos são sujeitos 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, tomando-se em consideração, neste regime, todos os rendimentos, incluindo os auferidos fora de Portugal, mantendo-se em vigor a disposição constante do n.º 2 do citado artigo 43.º do Código do IRS.

Porém, a previsão deste regime facultativo faz impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, não sendo a opção de equiparação suscetível de excluir a discriminação em causa, no entendimento deste Tribunal.

Neste sentido, o TJUE considerou, no Acórdão Gielen, de 18/03/2010 (Processo C-440/08), num caso de evidente paralelismo (ainda que naquele acórdão estivesse em causa a violação do artigo 49.º), o seguinte:

- a. «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.».
- b. «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».
- c. 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».

Assim, o que essencialmente releva para este efeito é saber se existe ou não uma discriminação negativa na aplicação ao Requerente do regime que lhe foi aplicado.

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.

(...)

Consequentemente, a existência deste regime, ainda que opcional, para além de criar um ónus adicional nos contribuintes não residentes face aos residentes - o qual consiste na necessidade do exercício dessa opção - não afasta a invalidade do regime discriminatório ainda vigor e que foi aplicado à liquidação de IRS ora impugnada.

Assim, seguro é concluir 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, porquanto 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 que, e bem, foi confirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, como já se identificou no presente aresto, no acórdão datado de 20-02-2019, proferido no processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17, em que se 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 plena vigência da Lei n.º 67-A/2007.

Pelo exposto, é de concluir que é ilegal a tributação nos termos em que foi efectuada na liquidação impugnada, o que justifica a sua anulação parcial, nos termos do disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.”.

Tudo devidamente ponderado, e apesar de nos autos estar em causa o ano fiscal de 2018, não se vislumbra novos elementos susceptíveis de levar o Tribunal a decidir de outro modo.

Na verdade, à matéria tributável do Requerente no valor de € 67.212,59 correspondeu IRS a pagar no valor de € 18.819,52 à taxa de 28% aplicável aos não residentes, enquanto mesmo aplicando a taxa máxima de 48% (e a taxa média é necessariamente menor pois a cada escalão corresponde a respectiva taxa) a metade daquela matéria tributável o imposto a pagar pelo Requerente seria de € 16.131,01 (33.606,29 x 48%) mesmo considerando o exercício

teórico de aplicação da taxa marginal máxima de IRS a qual nem seria aplicável *tout court* face ao valor do rendimento global em causa nos autos, pois o imposto a pagar ainda seria menor.

Dúvidas inexistem, assim, que a solução adotada pelo legislador português não garante a eliminação da discriminação resultante do disposto no artigo 43.º, n.º 2 do CIRS, pois não assegura que o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, respeitante às transmissões efetuadas por não residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, positivo ou negativo, seja apenas considerado em 50% do seu valor, tal como acontece com os residentes, por força do disposto no artigo 43.º, números 1 e 2 do CIRS.

Face ao exposto, sem necessidade de quaisquer outras considerações, importa anular a liquidação de IRS em crise nos autos e, em consequência, anular parcialmente o acto tributário objecto dos presentes autos, por violação de lei, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária, com as demais consequências legais, correspondendo ao pedido da Requerente tal como foi formulado na sua petição arbitral.

A Requerente vem igualmente formular pedido de restituição da quantia em excesso liquidada 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 presente pedido arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, conseqüentemente justifica-se a restituição da quantia paga em excesso

pela Requerente nos autos e o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Face ao exposto, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a 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.

7. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

1. Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular parcialmente o acto tributário objecto dos presentes autos, por violação de lei, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária, com as demais consequências legais, correspondendo, assim, ao pedido formulado, e, bem assim, anular a decisão de indeferimento proferida no processo de Reclamação Graciosa;
2. Condenar a AT a restituir à Requerente o valor de imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, a contar da data em que foi efectuado o pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
3. Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

* * *

Fixa-se o valor do processo em Euro 9.409,76 de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

Condena-se a Requerida em custas no montante de Euro 918,00 ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de Outubro de 2020.

O Árbitro,

(Henrique Nogueira Nunes)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.