

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 4/2020-T

Tema: IRS – Tributação de Mais-valias; Residente em Estado-membro da União Europeia; Princípio da não discriminação.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vera Figueiredo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 06-07-2020, decide nos termos que se seguem:

I. RELATÓRIO

1. A..., com o número de identificação fiscal n.º ..., residente em..., ..., ..., ..., no Grão-Ducado do Luxemburgo, adiante designado como “Requerente”, vem ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e 13.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária 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 de anulação da liquidação de IRS com o n.º 2019..., correspondente à Nota de cobrança de IRS n.º 2019..., no valor de € 14.502,60, relativa ao período de tributação de 2018, a substituição desta por liquidação que aplique o n.º 1 e n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, com a consequente restituição do valor pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, custas e encargos processuais.
2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado pelo Requerente em 03-01-2020, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 13-01-2020.

3. O Requerente optou 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 26-02-2020, 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 06-07-2020.
6. Em 08-07-2020, 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 aos autos a sua resposta em 30-07-2020, na qual pugnou pela manutenção da liquidação de IRS do ano fiscal de 2018 e pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.
8. No despacho de 07-08-2020 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 realização da reunião prevista no n.º 1 do artigo 18.º do RJAT, concedendo um prazo de 10 dias (prazo sucessivo) para as partes apresentarem as suas alegações, iniciando-se o prazo do Requerente com a notificação do referido despacho e o prazo da Requerida com a notificação da apresentação das alegações do Requerente, ou com o decurso do prazo de 10 dias. Mais consignou que a decisão arbitral final seria proferida até ao dia 6 de outubro de 2020, devendo o Requerente efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente até àquela data e proceder à sua respetiva comunicação ao CAAD.
9. O Requerente apresentou alegações escritas em 11-09-2020, nas quais pugnou pela ilegalidade da liquidação de IRS de 2018, reiterando os argumentos aduzidos no pedido de pronúncia arbitral.

10. A Requerida apresentou alegações escritas em 17-09-2020, nas quais manteve todo o teor da sua resposta, o qual, segundo a mesma, é demonstrativo da inexistência de qualquer ilegalidade na tributação de IRS do Requerente.

II. SANEAMENTO

11. 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).

12. 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).

13. 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

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

a) O Requerente é residente fiscal em ..., ..., ..., ..., ..., Grão-Ducado do Luxemburgo, desde 29-11-2016.

b) Em 2018, o Requerente alienou os seguintes imóveis localizados em Portugal:

(i) Fração autónoma designada pelas Letras “CT”, correspondente ao ...º andar, apartamento D, do prédio urbano sito na ..., ..., lote número cinco, freguesia e concelho de ..., inscrito na matriz sob o artigo ..., e descrito na Conservatória do Registo Predial de ...sob o n.º..., pelo preço de € 355.000,00, doravante “Imóvel 1”;

- (ii) Fração autónoma designada pelas Letras “BE”, ... andar do Corpo 2, com um lugar de estacionamento ... e o arrumo ... na cave, com entrada pela Travessa ... n.º ... e ..., e Rua ... n.º ..., Freguesia de ..., concelho do Porto, inscrito na matriz predial sob o artigo ..., e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o n.º..., pelo preço € 163.000,00, doravante “Imóvel 2”;
- c) Em 05-08-2019, o Requerente, representado pela sua representante fiscal em Portugal, submeteu a sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS de 2018, acompanhada do respetivo anexo G – “Mais ...
- d) Na referida declaração, no quadro 8B, o Requerente assinalou, no campo 04 e 06, a qualidade de “Não residente” e como tendo a “Residência em país da UE ou EEE”:

8		RESIDÊNCIA FISCAL						
A		RESIDENTES						
Continente	01	R. A. Açores	02	R. A. Madeira	03			
B		NÃO RESIDENTES						
Não residente	04	X	Representante - NIF	05	...	Residência em país da UE ou EEE	06	442
Se reside na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu indique:								
Pretende a tributação pelo regime geral		07	X	ou opta por um dos regimes abaixo indicados		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				09				
Opção pelas regras dos residentes - art.º 17.º-A do CIRS		10				Total dos rendimentos obtidos no estrangeiro	11	

- e) No anexo G da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2018, o Requerente declarou a alienação onerosa dos imóveis identificados supra, inscrevendo, no quadro 4:

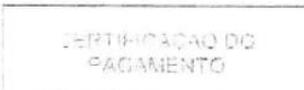
4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS [art.º 10.º, n.º 1, al. a), do CIRS]								
Titular		Realização			Aquisição			Despesas e encargos
		Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor	
4001	A	2018	4	355.000,00	2014	8	287.000,00	25.259,80
4002	A	2018	8	163.000,00	2014	10	140.717,50	8.457,71
SOMA				518.000,00			427.717,50	33.717,51

- f) O Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2019..., correspondente à Nota de cobrança de IRS n.º 2019..., relativa ao ano de 2018, no valor de € 14.502,60 (catorze

mil quinhentos e dois euros e sessenta cêntimos), com data limite para pagamento em 06-09-2019:

 AT autoridade tributária e aduaneira		2ª VIA PARA PAGAMENTO DE NOTA DE COBRANÇA DE IRS Doc. 7	
IDENT. DOCUMENTO		CONTRIBUINTE	
2019.		... - A...	
Exercício	2018	INSTRUÇÕES SOBRE O PAGAMENTO Este documento de cobrança pode ser pago através de: Moeda corrente; Cheque; Débito em conta; Transferência conta a conta. Em qualquer dos seguintes locais: Secções de Cobrança dos Serviços de Finanças; Balcões de Correios de Portugal; Balcões de Instituições de Crédito aderentes; Serviços on-line das Instituições de Crédito; Rede de caixas automáticas Multibanco. Pagamento através da rede de caixas automáticas Multibanco: Pagamentos e outros serviços; Estado e sector público; Pagamentos ao Estado; Introduza a referência de pagamento; Termine a introdução dos dados com a tecla VERDE; Confirme o montante a pagar e carregue na tecla correspondente a CONFIRMAR; Guarde o talão da operação como prova de pagamento.	
Compensação			
Identificação: 2019.			
Data: 2019-07-30			
Identificação Fiscal			
...			
Data Limite para Pagamento			
2019-09-06			
Referência para Pagamento			
...			
Importância a pagar			
14.502,60			





- g) O Requerente efetuou o pagamento da liquidação de IRS *sub judice* no prazo legal.
- h) O Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação supra junto da Direção de Finanças do Lisboa, em 02-10-2019.
- i) Em 11-10-2020, foi notificado do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa datado e do prazo de 15 dias para exercício do direito de audição.
- j) Não tendo o Requerente exercido o direito de audição no prazo concedido pela Requerida, o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa converteu-se em definitivo, mediante despacho da chefe do Serviço de Finanças de Lisboa... datado de 30-10-2019, tendo a mesma sido notificada ao Requerente em 07-11-2019.

k) O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 03-01-2020.

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, tal como previsto na alínea a) do n.º 1 e n.º 4 do artigo 10.º, n.º 1 do artigo 13.º, n.º 2 do artigo 15.º, alínea h) do n.º 1 do artigo 18.º, no n.º 1 e 2 do artigo 43.º e 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 noutro Estado membro da União Europeia, viola o disposto no artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“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 a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia – Acórdãos do TJUE de 11-10-2007, proferido no processo C-443/06, (“Acórdão Hollmann”)¹ e de 18-03-2010, proferido no processo C-440/08 (“Acórdão Gielen”)² – a jurisprudência dos tribunais superiores – Acórdão do STA de 22-03-2011 no processo n.º 1013/10, Acórdão do STA de 02-03-2016 no processo n.º 01172/14 e Acórdão do STA de 20-02-2019 no processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17³ -, bem como decisões arbitrais já proferidas sobre este tema.

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 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, que veio permitir 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, não existiria violação de qualquer princípio de não discriminação e de liberdade de circulação de capitais, sendo imputável ao Requerente a não opção pelo regime aplicável aos residentes. A favor deste entendimento cita a decisão arbitral no processo n.º 539/2018-T do CAAD⁴. Caso assim não entenda o tribunal arbitral, o que por mera hipótese equaciona, pugna pela anulação parcial da liquidação impugnada, na parte em que se verificou excesso de

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>

² Disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=79645&doclang=PT>

³ Disponível em <http://www.dgsi.pt>

⁴ Disponível em <https://www.caad.pt/>

tributação. Alega, ainda, que um entendimento diverso consubstanciaria uma discriminação positiva, violadora do princípio constitucional da igualdade.

Cumpra decidir.

b. 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 n.º 1 do artigo 13.º e do n.º 2 do artigo 15.º do Código do IRS, *“Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares (...) que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”*, sendo que *“Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português”*.

Nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo Código, *“Consideram-se obtidos em território português: (...) 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 sitos em Portugal serão tributáveis em Portugal.

Considerando que o Requerente era residente fiscal no Luxemburgo, haveria, ainda, que aferir se a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Grão-Ducado do Luxemburgo (“CDT”) permitiria a tributação em Portugal de tais mais-valias realizadas por residentes no Luxemburgo relativamente a bens imóveis situados em Portugal.

O n.º 1 do artigo 13.º da CDT estabelece a seguinte regra: *“1 — Os ganhos que um residente de um Estado Contratante aufera da alienação de bens imobiliários considerados no artigo 6.º e situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.”*

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

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.”

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.

c. 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.”

A compatibilidade do regime português de mais-valias obtidas por não residentes com os referidos princípios de não discriminação e de livre circulação de capitais já foi objeto de julgamento por parte do TJUE.

No Acórdão Hollmann, o TJUE analisou a compatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com o direito comunitário, tendo concluído nos seguintes termos:

“O artigo 56.º CE [atual artigo 63.º do TFUE] deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente

noutro Estado Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.”

Mais recentemente, o TJUE viria a confirmar no despacho de 06/09/2018 no processo C-184/18 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.”*

Sucedem, porém, que em cumprimento do Acórdão Hollmann foram aditados os n.ºs 7 e 8 (atuais n.ºs 9 e 10) ao artigo 72.º do Código do IRS, no sentido de permitir que residentes e não residentes da União Europeia beneficiem do regime previsto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, desde que exerçam a opção pelo englobamento.

Resta, assim, concluir se tal regime de opção é ou não suscetível de afastar o juízo de incompatibilidade da norma supra citada com o princípio da não discriminação e da liberdade de circulação de capitais, previsto no TFUE e tal como densificado pelo TJUE.

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”)⁵:

“(…) 50. Antes de mais, importa recordar que a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, como F. Gielen, escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório. 51. Ora, cumpre frisar a este respeito que, no presente caso, essa escolha não é susceptível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais. 52. Com efeito, o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência, como é essencialmente observado pelo advogado-geral no n.º 52 das suas conclusões, validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 49.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório. 53. Por outro lado, como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de precisar, um regime nacional que limite a liberdade de estabelecimento é incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa.”

Concluindo que *“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 a pessoas singulares não residentes em Portugal e residentes na União Europeia.

Transcreve-se o trecho decisório do acórdão mais recente do STA, relativo a um recurso em que estaria em causa uma liquidação de imposto de 2010, que é elucidativo do entendimento

⁵ 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>

dos tribunais superiores sobre a questão controvertida: “(...) Seguindo a jurisprudência do TJUE a operação de liquidação de um investimento imobiliário, como a que está em causa neste processo, constitui um movimento de capitais, à face da jurisprudência daquele Tribunal cfr. Acórdão de 16 de Março de 1999, Trummer e Mayer, C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 24., sendo, por isso, abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 56.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia. Por imperativo constitucional as disposições do Tratado que rege a União Europeia prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, nos termos definidos pelos órgãos de direito da União, desde que respeitem os princípios fundamentais do Estado de direito democrático. Nos termos do art. 8.º, n.º 4, da CRP «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático». Tendo Portugal competência para legislar quanto ao imposto sobre o rendimento, por tal não ser matéria de competência exclusiva da EU, não pode incluir nessa regulamentação normas que, em concreto, sejam violadoras dos Tratados, na interpretação que deles faça, como fez, o Tribunal de Justiça da EU. 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 Código de Procedimento Administrativo).”⁶

No mesmo sentido vide a extensa lista de decisões do CAAD proferidas sobre este tema⁷, bem como os acórdãos dos tribunais superiores, nomeadamente o acórdão do STA supra citado, de 20-02-2019 no processo n.º 0692/17, acórdão do STA de 03-02-2016 no processo n.º

⁶ Acórdão do STA de 20-02-2019 no processo n.º 0692/17, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

⁷ Processos n.º 904/2019-T, n.º 834/2019-T, n.º 824/2019-T, n.º 823/2019-T, n.º 820/2019-T, 787/2019-T, 785/2019-T, n.º 782/2019-T, n.º 771 /2019-T, n.º 764/2019-T, n.º 762/2019-T, n.º 757/2019-T, n.º 748/2019-T, n.º 655/2019-T, n.º 654/2019-T, 600/2019-T, n.º 593/2019-T, n.º 438/2019-T, n.º 600/2018-T, 438/2019-T, 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 600/2018-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-T, todos disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>

01172/14, acórdão do STA de 30-04-2013 no processo n.º 01374/12, acórdão do STA de 22-03-2011 no processo n.º 01031/10, e acórdão do STA de 16-01-2008 no processo n.º 0439/06⁸.

Conforme resulta de todo o supra exposto, a norma prevista do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aplicável apenas a residentes em território português, é contrária à liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE, não tendo o regime opcional criado pelo n.º 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS a virtualidade de tornar tal norma compatível com o ordenamento jurídico comunitário.

As consequências da aplicação de tal norma a não residentes não são ignoradas pelos tribunais arbitrais que se têm debruçado sobre este tema: *“Como bem se refere na Decisão arbitral n.º45/2012-T, as consequências do que se deixa exposto, em conformidade com a jurisprudência do TJUE supra referida, pode eventualmente resultar numa tributação mais favorável das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes em Portugal, que residam na União Europeia, do que por residentes, pois, para além de beneficiarem de igual modo da redução a 50% da base de incidência de IRS, são sujeitos a uma taxa de tributação, que será, na maioria dos casos, inferior às taxas progressivas dos residentes, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, a que acresce o facto de estes últimos terem de englobar todos os seus rendimentos. Porém, esta é uma consequência de a fiscalidade directa ser um domínio da competência dos Estados membros, cabendo a estes resolver no plano interno este tipo de discrepâncias. Uma coisa é certa e incontornável, no atual estágio do Direito Comunitário, não se vislumbra um princípio ou norma que impeça a discriminação positiva dos não residentes face aos residentes, mas é clara a proibição de discriminação dos não residentes, nos termos supra explanados.”*⁹ (sublinhado nosso).

A Requerida vem em sede de alegações aventar que tal discriminação positiva seria violadora do princípio constitucional da igualdade, *“o que seria inaceitável à luz do direito nacional e comunitário”*. Contudo, não basta à Requerida invocar que a aplicação do n.º 2 do artigo 43.º a não residentes na União Europeia é violadora do princípio da igualdade, sem

⁸ Disponíveis em <http://www.dgsi.pt/>

⁹ Processo n.º 154/2019-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

concretizar em que termos tal princípio constitucional estaria a ser violado e como se compatibilizaria tal princípio com a violação do princípio da não discriminação previsto no artigo 18.º do TFUE, aplicável no nosso ordenamento jurídico ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 8.º da CRP.

Assim, liquidação emitida pela AT, ora Requerida, 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, deverá ser julgada 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 € 14.502,60, devendo a mesma ser anulada parcialmente, 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, o Requerente pede 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. (...)*”.

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 do Requerente é julgado procedente no que se refere à ilegalidade da liquidação de IRS referente ao exercício de 2018, no montante de € 14.502,60.

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 indevidamente pago, contados desde a data em que tal valor foi indevidamente pago 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 da Liquidação de IRS n.º 2019..., no valor de € 14.502,60, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia;
- 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 €7.251,30 (sete mil duzentos e cinquenta e um euros e trinta 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 5, do citado Regulamento, fixa-se o montante das custas em €612,00, nos termos da Tabela I, do RCPTA, a cargo da Requerida.

Lisboa, 5 de outubro de 2020

O Árbitro,

Vera Figueiredo