

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 792/2019-T

Tema: IRS/2018 – Rendimentos da categoria “G” – Mais valias – Artigos 43.º - 2 e 72º do CIRS e 56.º do Tratado CE (actual artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia).

SUMÁRIO: É incompatível com o direito comunitário porquanto limita os movimentos de capitais que o artigo 56º do Tratado CE (hoje artigo 63º do TFUE) consagra, o disposto no nº 2 do artigo 43º do Código sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares, por inaplicação aos residentes fora do território nacional a limitação de 50% das mais valias realizadas que estatui para os residentes em território nacional

DECISÃO ARBITRAL

I- RELATÓRIO

1. A..., casado, contribuinte fiscal ... e B..., contribuinte fiscal nº..., ambos residentes em ..., ..., Alemanha (*doravante designados por Requerentes ou Sujeitos Passivos*), apresentaram em 2019-11-25, pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 2º, 5º, nº 3, alínea a) e 10º, nºs 1 e 2, todos do Decreto-Lei nº 20/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por Requerida ou AT*), com vista à declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de IRS nº 2019..., ¹onde foi apurado um valor a pagar de 67.071,89 €.

2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificado à Requerida em 2019-11-26.

¹ (cfr. documento junto pelos Requerentes e documento nº 1 junto pela AT com a sua resposta.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foram designados como árbitros os signatários, que, comunicaram, àquele Conselho em 2019-12-17, a aceitação do encargo no prazo previsto no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
4. Nessa mesma data foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar as designações dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1 alíneas a) e b) na redacção que lhes foi conferida pelo Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
5. Em 2020-02-04 o Requerente A... veio requerer a junção aos autos de uma procuração forense por si outorgada a favor do advogado Sr. Dr. C... .
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 2002-02-17 de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11.º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
7. Por despacho arbitral de 2020-02-21, foi o identificado advogado do Requerente notificado para no *“prazo de 10 (dez) dias, ratificar o processado e apresentar novo requerimento que preencha os necessários requisitos legais, designadamente, os previstos no artigo 10.º-2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) “*
8. Com data de 2020-03-06 o Requerente A... e mulher B..., apresentaram *“novo”* pedido de pronúncia arbitral, que fizeram acompanhar de documentos.
9. Devidamente notificada para tanto através de despacho proferido em 2020-03-10, a Requerida apresentou em 2020-06-22 a sua resposta.
10. Por despacho arbitral elaborado em 2020-06-24 foram os Requerentes notificados *“para no prazo de 10 (dez) dias, se pronunciarem sobre a resposta tão só e apenas quanto à matéria da defesa por exceção”*,
11. O que estes vieram a fazer em 2020-07-03.
12. Através de despacho arbitral de 2020-07-09 foi, para além do mais, dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, convidadas as partes a apresentarem alegações escritas, e indicado o dia 22-10-22, como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão final.

13. Com data de 2020-08-03 foi proferida e notificada às partes a decisão interlocutória relativamente às excepções suscitadas pela AT na sua resposta.

14.1 Os Requerentes, em 23-09-2020 apresentaram alegações escritas onde, fundamentalmente, reiteram e desenvolvem o argumentário constante do pedido de pronúncia arbitral.

14.2. A AT não apresentou alegações escritas.

15. O Tribunal Arbitral Colectivo é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do disposto nos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º do RJAT.

16. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, estão devida e legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário *ex vi* artigo 29º, nº 1 alínea a) do RJAJ.

17. As excepções suscitadas foram objecto de decisão interlocutória de 2020-08-03,

18. O processo não enferma de nulidades.

19. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

A fundamentar o seu pedido os Requerentes, invocam em breve síntese e com relevo para o que aqui importa;

i-Que em Junho de 2018 alienaram onerosamente um prédio sito na Rua de ..., nº..., da freguesia de ... (ex:...), concelho de Lisboa, inscrito na respectiva matriz sob o artigo nº ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o registo nº ...,

ii-Os Requerentes, apresentaram o Modelo 3 da IRS, relativo ao ano de 2018 acompanhado do Anexo G relativo a mais-valias e outros incrementos patrimoniais,

iii. No anexo em causa os Requerentes fizeram constar, com referência à referida alienação no campo 4 um valor de aquisição de 354.520,00 € e um valor de realização de 780.000,00 €,

iv- Os Requerentes são residentes na República Federal da Alemanha.

v- Tecem ainda os Requerentes no seu articulado considerações acerca da tributação das mais-valias, no sentido de que a *“legislação nacional ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pela norma comunitária supra citada.”*

A Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua resposta (para além das excepções que foram objecto de decisão interlocutória) pugna, na parte útil, e por impugnação, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, sustentando, fundamentalmente, e em brevíssima síntese, que em resultado das alterações/aditamentos ao artigo 72º do Código do IRS, promovidos pela Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro, o Modelo 3 do IRS contém um campo para ser exercida opção pela taxa do artigo 68º do Código do IRS,

II-FUNDAMENTAÇÃO

A.MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação da questão suscitada, dão-se como provados e assentes os seguintes factos:

1. Em Junho de 2018 os Requerentes alienaram onerosamente o prédio sito na Rua ..., nº..., da freguesia de ... (ex: ...), concelho de Lisboa, inscrito na respectiva matriz sob o artigo nº ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o registo nº...,
2. Os Requerentes, em data que se desconhece, apresentaram o Modelo 3 de IRS com referência ao ano de 2018, acompanhado do Anexo G relativo a mais-valias e outros incrementos patrimoniais,
3. No anexo G – campo 4 - os Requerentes fizeram constar, com referência à supra referida alienação, um valor de aquisição de 354.200,00 €, ocorrido em Julho de 2005, e um valor de realização de 780.000,00 €,
4. Tendo sido gerado um rendimento de 239.542,47 €, em resultado do qual a Administração Tributária e Aduaneira procedeu à respectiva liquidação de IRS à taxa de 28%, no montante de 67.071,89 € (*cfr. documentos juntos pelos Requerentes e pela AT*),
5. Os Requerentes em 09-09-2019, procederam ao pagamento da liquidação impugnada, no montante de 67.071,89 €, (*cfr. documento junto pelos Requerentes*),
6. Os Requerentes são residentes na República Federal da Alemanha,

7. Em 2019-11-25 os Requerentes apresentaram junto do CAAD o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo (*cfr. sistema de gestão processual do CAAD*).

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada.

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhes sim, o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e determinar a matéria provada da não provada (*cfr.*, artº 123º, nº 2 do CPPT, e artigo 670º, nº 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de Direito (*cfr.* artigo 596º do CPCivil, aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua íntima convicção, formando a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimentos das pessoas (*cfr.* artigo 670º, nº 3º do Código de Processo Civil, na redacção que lhe foi conferida pela Lei nº 42/2013, de 26 de Junho).

Somente quando a força probatória de certos meios de prova de encontra pré-estabelecida na lei (*vg.*, força probatória dos documentos autênticos) (*cfr.* artigo 371º, nº 3 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 à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental carreada para os autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

Não de deram como provados nem como não provados as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto supra consolidada.

B. DO DIREITO

A questão decidenda

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

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

O quadro normativo pertinente

Nos termos do disposto na alínea a) do artigo 10º do CIRS “*constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais de capitais ou prediais, resultem de (...) alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*”.

Determinando, por seu turno a alínea a) do nº 4 do artigo 10º do CIRS que o ganho sujeito a tributação corresponde à diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição, determinados estes, respectivamente, nos artigos 44º e 46º do mesmo compêndio normativo.

Sendo o valor de aquisição corrigido pela aplicação do coeficiente de desvalorização monetária, acrescido dos encargos e despesas necessária e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação do imóvel, por determinação dos artigos 50º e 51º do CIRS.

Preceituando por seu turno o artigo 43º do CIRS o seguinte:

Artigo 43º - Mais-Valias

“1. O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes:

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

Prevendo ainda o artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do CIRS que as mais-valias provindas de transmissões de imóveis sites em Portugal e auferidas por não residentes são tributados à taxa de 28%.

Sendo que o artigo 63.º do TJUE, inserto na Capítulo 4- *Os capitais e os pagamentos*- (correspondente ao artigo 56.º do Tratado que Instituiu a Comunidade Europeia) prescreve o seguinte:

“1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados membros e Estados-Membros e países terceiros.

2. No âmbito das disposições do presente capítulo são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros”.

Estabelecendo o artigo 65.º do TFUE o seguinte;

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

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

Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, proverem processos de declaração de movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou segurança pública.

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

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

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

Se, na verdade o Tratado não densifica o conceito de capitais, ínsito na norma em causa, tem o TJUE recorrido à Diretiva 88/363/CEE como critério de concretização a qual optou por enumerar e classificar diferentes tipos de capitais, lembrando aqui que com a Diretiva sinalizada, a livre circulação de capitais passou a ter efeito directo, proibindo as legislações discriminatórias ou restritivas por parte de um Estado.

Por agora, e para o que releva para a questão subjacente, temos como consolidado o entendimento de que o conceito de capital inclui qualquer transferência de capital, onerosa ou não, de um Estado-Membro para outro e vice-versa, abrangendo qualquer transação legal necessária para atingir a transferência de activos.

É fundamentalmente com base nos sinalizados normativos e princípios, que os Requerentes sustentam a desconformidade com a legislação doméstica, e a censura quanto à inaplicabilidade do disposto no nº 2 do artigo 43º do CIRS aos não residentes em território nacional.

Por outro lado, e ao contrário do que parece vir afirmado pela Requerida, as alterações/aditamentos ao artigo 72º do CIRS promovidos pela Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro (LOE 2018) não vieram eliminar o efeito discriminatório entre o regime para residentes e não residentes, subsistindo a violação de normas comunitárias, posição esta, aliás sufragada pela esmagadora da jurisprudência de que a presente decisão não constitui excepção.

a jurisprudência

Perante o sentido decisório já antecipado, subscrevemos o que vem proferido no âmbito do processo nº 63/2019-T, de 12-06-2019, relatado sob a égide do CAAD, no qual, *data venia*, nos revemos e se subscreve na parte que para aqui releva:

“(…) 38. No processo nº C-443/06 de 11 de outubro, do Tribunal de Justiça da União Europeia, conhecido por Acórdão Hollmann, embora anterior à Lei nº 67-A/2007, versou sobre esta

questão, onde se decidiu que **“O artigo 56º CE [atual artigo 63º do TFUE] deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efetuada por um residente noutra Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo e operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel”**.

39. Nesse mesmo sentido, a jurisprudência nacional tem tecido, antes e após alterações da Lei nº 67-A/2007, de 31/12, respectivamente nos acórdãos do STA de 16 de Janeiro de 2009, no processo nº 439/06, de 22 de Março de 2011, no processo número 1031/10 de 30 de Abril de 2013, no processo número 1374/12, e mais recentemente no processo número 1171/14, de 03 de Fevereiro de 2017, todos podendo ser consultados in www.dgsi.pt.

40. A acompanhar a jurisprudência do TJUE e do STA, existe abundante jurisprudência arbitral proferida pelo CAAD, em particular, as decisões proferidas nos processos números 45/2012-T, 126/2012-T, 748/2015-T, 89/2017-T, 370/2018-T, 617/2017-T, 520/2017-T, 399/2017-T, 89/2017-T, 478/2017-T, 96/2015-T, 583/2018-T, todos a poder ser consultados em www.caad.pt.

Continuando a decisão que vimos seguindo e transcrevendo:

(...)

“42. O regime diferenciado da tributação das mais-valias imobiliárias realizadas por não residentes em território português, estabelece uma discriminação com o princípio da liberdade de circulação de capitais, princípio fundamental da União Europeia, não obstante as alterações introduzidas ao Código do IRS pela Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro, traduzidas no aditamento dos atuais nºs 9 e 10 do artigo 72º do Código do IRS.

43. Considerou então o TJUE, no Acórdão Hollmann que, **“embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário”** e que o tratamento discriminatório dos não residentes assentava no facto de que “enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% [28% em 2017] sobre a matéria colectável correspondente à totalidade das mais-valias realizadas a consideração de

apenas metade da matéria colectável correspondente às mais-valias realizadas por um residente permite que este beneficie sistematicamente, a esse título, de uma carga fiscal inferior qualquer que seja a taxa de tributação aplicável sobre a totalidade dos seus rendimentos, visto que, segundo as observações formuladas pelo Governo português, a tributação do rendimento dos residentes está sujeito a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42% [48% em 2017], acrescida da taxa adicional de solidariedade, de 2,5% ou de 5%) discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório”, sendo que “essa escolhas não é suscetível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais”.

45. Também o Supremo Tribunal Administrativo se tem pronunciado de modo idêntico, ao referir, nomeadamente, que **“I- As disposições do Tratado CE, que refere a União Europeia prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, nos termos definidos pelos órgãos do direito de União, desde que respeitem os princípios fundamentais do Estado de direito democrático. II- É incompatível com o direito comunitário, porquanto limita os movimentos de capitais que o artigo 56º do Tratado CE consagra, o disposto no nº 2 do 43º do CIRS, por não aplicação aos residentes fora do território nacional a limitação de tributação a 50% das mais-valias realizadas que estatui para os residentes no território nacional”** – cfr, o Acórdão proferido no processo nº 01173/14, em 3 de fevereiro de 2016.

Havendo ainda lugar para realçar o que vem dito, em sentido idêntico ao referido, no âmbito do processo arbitral nº 74/2019-T, de 22 de Maio de 2019;

“(…) 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 nºs 1 e 8 do artigo 72º 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 em território português, segundo o qual os mesmos rendimentos são sujeitos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no nº 1 do artigo 68º, seria aplicável no caso de serem auferidos 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 nº 2 do citado artigo 43º 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.

Na realidade, o regime de equiparação atualmente previsto no artigo 72º do Código do IRS não afasta o carácter discriminatório do artigo 43º, nº 2 do Código do IRS, não podendo o contribuinte achar-se na circunstância de ter que optar por dois regimes, um legal e outro ilegal.

Neste sentido, o TJUE considerou, no Acórdão Gielen, de 18/03/2012 (Processo C-440/08), num caso de evidente paralelismo (ainda que naquele acórdão estivesse em causa a violação do artigo 49º) 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 49º do TJUE 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”.*

Haverá ainda lugar a convocar recente jurisprudência das instâncias, a respeito do segmento que vimos analisando, provinda do Tribunal Central Administrativo Sul, e do Supremo Tribunal Administrativo.

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20-02-2019, proferido no âmbito do processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17):

“I- 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.”

“II- Tendo Portugal competência para legislar quanto ao imposto sobre o rendimento, por tal não se 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 como fez o Tribunal de Justiça da EU.

“III- O acto impugnado que aplicou o referido art.º, 43.º, n.º 2, incompatível com o referido art. 56.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, enferma de vício de violação deste último normativo, o que justifica a sua anulação (art.º 135.º do Código de Procedimento Administrativo”.

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 08-05-2019, proferido no âmbito do processo n.º 1358/9BESNT:

(...)

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

IV- A legislação nacional ao prever uma limitação de 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pela norma comunitária supracitada sendo o n.º 2 do art. 43.º do CIRS, incompatível com o referido art.º 56.º do TJUE”.

Como já evidenciado e sublinhado, a esmagadora maioria das decisões arbitrais proferidas sob a égide do CAAD que tiveram por objecto a mesma questão de direito que aqui subjaz, são no sentido que vimos sinalizando, ou seja, a ilegalidade da tributação de mais-valias obtidas por não residentes, por incompatibilidade do número 2 do artigo 43º do CIRS, com o artigo 63º do TFUE, dado que restringe a tributação de 50% das mais-valias a cidadãos residentes. (cfr., ainda que a título exemplificativo; processos nº 45/2012-T; 127/2012-T; 748/2015-T, 89/2017-T; 520/2017-T; 617/2017-T; 644/2017-T; 67/2019-T; 74/2019-T; 748/2019-T; 824/2019-T.

Com efeito,

Se é verdade que, na sequência do assinalado acórdão *Hollmann* o legislador nacional pretendeu criar através da referida alteração/aditamento ao artigo 72º do CIRS, a possibilidade de os residentes noutro Estado-Membro da União Europeia poderem optar, relativamente aos rendimentos referidos nos números 1 e 2 do indicado normativo pela taxa de imposto prevista no nº 1 do artigo 68º do CIRS não deixa de ser verdade que tal opção se materializa num ónus relativamente aos contribuintes não residentes.

Tal opção, e como já amplamente afirmado, não afasta o efeito discriminatório da diferenciação dos regimes previstos na legislação doméstica entre residentes e não residentes.

A jurisprudência que sobressai maioritariamente das decisões arbitrais já parcialmente referida, quanto a este particular segmento, vai pois no sentido de que “(...) a opção que é dada a um sujeito passivo da União Europeia ou espaço europeu, entre um regime que continua a ser discriminatórios, equiparando-os com os residentes em território português, para além de terem a obrigação de optar e de declarar os rendimentos auferidos fora daquele território, não exclui nem neutraliza os efeitos discriminatórios do primeiro daqueles dois regimes”.

Para concluir, e pelo paralelismo com a situação que vem de se analisar, sempre se realça e convoca o que vem dito no Acórdão *Gielen* de 18/03/2010 (Processo nº C-440/08):

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

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

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

“O Tratado se opõe a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residente 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”

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

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

Face ao exposto, sem necessidade de quaisquer outras considerações, e revertendo à situação dos autos, inexistente base legal que permita à Requerida excluir da tributação das mais-valias o regime previsto sob o nº 2 do artigo 43º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Procedendo, em consequência, o pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes.

III-JUROS INDEMNIZATÓRIOS

- ausência de pedido expresse

Ao contrário do que vem afirmado pela AT, sob os números 34 a 39 da sua resposta, os Requerentes não formalizaram qualquer pedido de juros indemnizatórios.

Decorrendo do disposto no n.º 1 do artigo 108.º do CPPT, aqui aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT que os Requerentes devem formular na sua petição inicial (aqui pedido de pronúncia arbitral) *“pedidos dependentes do pedido principal, como o de condenação da Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios, ou indemnização por garanti prestada”*².

Ora,

No pedido que formulam, com que encerram o seu articulado (inicial e corrigido) os Requerentes não peticionam o pagamento de quaisquer juros indemnizatórios, nem em sede de alegações escritas que, de resto, não apresentaram.

Colocar-se-á deste modo a questão de saber-se se face à ausência de peticionamento expresse na condenação e pagamento de juros indemnizatórios é lícito ao tribunal proceder a tal condenação.

A favor dessa impossibilidade milita, desde logo a possibilidade de nos defrontarmos com excesso de pronúncia a determinar, em última análise, a nulidade da sentença, face à previsão do artigo 125.º do CPPT aplicável.

Não desconhecendo este tribunal a subsistência de divergências a nível jurisprudencial, quanto à necessidade de pedido expresse no pagamento de juros indemnizatórios, nomeadamente a que se retira do acórdão do STA de 18/05/2005, no âmbito do processo n.º 296/05 relatado pelo Exmo. Senhor Conselheiro Baeta de Queiroz: *“No recurso contencioso de anulação de acto de Subdirector-Geral dos Impostos que desatendeu a recurso hierárquico da decisão que, por sua vez indeferira o pedido de reclamação graciosa contra um acto de liquidação, não sendo expressamente pedidos juros indemnizatórios, não cabe a condenação da Administração no respectivo pagamento”*,

Reconhece-se, de igual modo, como é sinalizado pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (obra e local citados) que *“a jurisprudência dominante do STA vinha sendo no sentido da obrigatoriedade de formulação de pedido de pagamento de juros indemnizatórios na petição de impugnação ou de reclamação graciosa”*.

² Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, página 208, Área Editora, 2011.

Sendo que, acrescente ainda o autor, *“esta jurisprudência, porém, parece não dever seguir-se após a vigência da LGT (...)”* concluindo em anotação ao artigo 61º do CPPT (obra citada. I volume, página 568) o seguinte: *“Por outro lado é certo que depois da LGT, o art, 61º, nº 3 do CPPT, na redacção inicial, veio estabelecer que os juros indemnizatórios serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data de emissão da respectiva nota de crédito, mas não é menos certo que nem a LGT nem do CPPT resulta que a atribuição de juros indemnizatório deva ser efectuada oficiosamente pelo tribunal”*.

Por outro lado,

De harmonia com o disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 24º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo 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 para a execução espontânea das sentenças dos tribunais arbitrais tributários *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado adoptando os actos e operações necessárias para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT) que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do tempo do prazo de execução da decisão”*.

Embora o artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade”, para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competência os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos ao tribunais, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que proclama, como primeira diretriz, que o *“processo arbitral deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.”*

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende ao artigo 43º, nº1 da LGT ao estabelecer que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro dos serviços de que resulte o pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido”*, e do artigo 61, nº 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o nº 2 da redacção inicial), que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo para pagamento conta-se a partir do início do prazo de sua execução espontânea.”*

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocar o sujeito passivo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efectuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Face ao que vem de expor-se, e perante o sentido decisório quanto ao mérito da causa já assinalado, entende este Tribunal Arbitral Colectivo em condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

IV-DECISÃO

Face ao exposto, decide o Tribunal Arbitral Colectivo em:

- I. Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela Requerida (ineptidão da petição inicial, intempestividade do requerimento inicial aperfeiçoado, falta de constituição de mandatário judicial e violação do princípio da estabilidade da instância), nos termos constantes da decisão arbitral interlocutória de 03 de Agosto de 2020,
- II. Anular parcialmente a liquidação de IRS subjacente, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária,
- III. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento do valor correspondente ao montante do imposto indevidamente pago, bem assim como dos juros indemnizatórios,

- IV. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

IV-VALOR DO PROCESSO (CORRIGIDO)

Estatui o artigo 296º, nº 1 do Código de Processo Civil, na redacção que lhe foi conferida pela Lei nº 46/2013, de 26 de Junho que *“a toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido”*, prescrevendo por seu turno alínea a) do nº 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário que *“os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são as seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação o da importância cuja anulação se pretende”*.

Não subsistirão quaisquer dúvidas que subjacente ao pedido de pronúncia formulado pelos Requerentes está a impugnação da liquidação de IRS nº 2019... no montante de 67.071,89 €.

Atendendo ao montante da referida liquidação o valor do processo de acordo com o que vem e dizer-se, será de 67.071,89 € e não o valor indicado pelos Requerentes de 32.054,26 €.

Destarte, e de conformidade ao estabelecido nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 46/2013, de 26 de Junho, 97º- A, nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributário, fixa-se ao processo o valor de 67.071,89 € (*sessenta e sete mil setenta e um euros e oitenta e nove cêntimos*).

V-CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº2, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e Tabela I a este anexo, fixa-se o montante de custas em 2.448.00 € (*dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros*)

NOTIFIQUE-SE

[Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em brando e revisto pelos árbitros.

A redacção da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas,]

Lisboa, 25 de setembro de 2020

José Poças Falcão
(árbitro presidente)

José Coutinho Pires
(árbitro vogal)

José Nunes Barata
(árbitro vogal)

ⁱ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30/04/2013, proferido no âmbito do processo nº 01374/12; *I-O acto tributário enquanto acto divisível tanto por natureza como por definição legal é susceptível de anulação parcial.*

II- O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

III- Julgada incompatível com o direito comunitário a norma do nº 2 do artigo 43º do Código do IRS, porquanto prevê uma limitação da tributação a 50% das mais valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.CE, o acto de liquidação que a desaplicou encontra-se ferido da ilegalidade na medida do excesso, devendo ser anulado apenas nessa parte, num caso, como o dos autos, em que a matéria colectável do imposto é constituída exclusivamente pela mais-valia e a taxa aplicável é fixa (25%)”