

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 627/2019-T

Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias - Não residentes

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. **A...**, nif..., residente na Alemanha, solicitou a constituição de tribunal arbitral nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º, e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT ou Requerida).
2. Veio o Requerente pedir ao Tribunal Arbitral a sindicância da legalidade do ato tributário respeitante à liquidação de IRS n.º 2019..., do ano 2018, no montante de 4 595,65€, porquanto “... entende que deve ser tributado exatamente da mesma forma que os compatriotas residentes, ou seja, deve ser tributado sobre 50% da mais-valia...” e não sobre 100% da mais-valia.
3. Considera, portanto, que a identificada liquidação não foi realizada de acordo com a lei, nem com a jurisprudência Comunitária nem do STA nem do CAAD.
4. Ademais, também jurisprudência do TJUE tem entendido que a regra de tributação dos não residentes levada a cabo pela AT *é nesta matéria discriminatória e contrária à livre circulação de capitais consagrada no artº 63º do TFUE, padecendo como tal do vício de violação de lei.*

5. Solicita, na sequência, a anulação da liquidação de modo a que seja “*assegurado que os não residentes são tributados por 50% da mais-valia e só depois ser aplicada a taxa de 28%*”.
6. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2019/09/25, e notificado à Requerida nos termos legais em 2019/10/02.
7. O Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.
8. Nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi o signatário designado Árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a sua aceitação do encargo no prazo estipulado.
9. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 17 de dezembro de 2019, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.
10. A Requerida apresentou a sua Resposta em 03/02/2020, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, suscitando a existência de exceção de ineptidão da petição inicial que dá lugar ao indeferimento liminar do pedido e a absolvição da instância;
11. Por outro lado, em caso de improcedência da exceção, alega a falta de razão do Requerente quanto ao fundamento legal do pedido arbitral ou a defendendo o reenvio prejudicial para o TJUE.
12. O Requerente foi notificado em 04/02/2020 para se pronunciar, querendo, sobre a exceção suscitada pela AT, o que fez em 14/02/2020.
13. Por Despacho proferido em 05/03/2020, foi designada data para a realização da reunião a que se reporta o artº 18º do RJAT, convidando-se simultaneamente a AT a juntar aos autos o Processo Administrativo relativo à liquidação impugnada.
14. Por despacho de 12/03/2020, tendo em conta a entrada em vigor da legislação relativa à crise de pandemia originada pelo surgimento do COVID-19 (Lei nº 1-A/2020 de 19/3), foi reagendada a data para a realização da reunião do art.º 18º anteriormente marcada, fixando-se o dia 22 de abril seguinte.
15. Mantendo-se àquela data a situação de pandemia e mantendo-se em vigora as normas que suspenderam a realização de todas as diligências judiciais e arbitrais, em Despacho de

- 20/04/2020, foi decidido adiar *sine die* a realização da já referida reunião, ao mesmo tempo que, no uso da faculdade prevista no art.º 21º do RJAT, foi decidido prorrogar por dois meses o prazo para a prolação da decisão arbitral (1ª prorrogação).
16. Em 12 de junho do corrente ano, não estando já em vigor o regime de suspensão dos prazos atrás referido, e dada a dificuldade em marcar a reunião do art.º 18º pelo grande número de reuniões similares adiadas em muitos outros processos do CAAD, por força das normas extraordinárias atinentes à pandemia que vigoraram até 2 de junho de 2020, foi emitido novo despacho visando a junção de alguns documentos pelas Partes em 15 dias.
17. Juntos os documentos solicitados, foram as partes notificadas em 10/07/2020 de novo Despacho proferido para (i) apresentarem, querendo, alegações finais, e, dada a decorrência do período de férias judiciais, (ii) da nova prorrogação do prazo para a emissão de decisão arbitral por novo período de 2 meses conforme o que está permitido no art.º 21º, nº 2 do RJAT (2ª prorrogação), ao mesmo tempo que foi (iii) dispensada a realização da reunião que chegou a estar por duas vezes aprazada.
18. De conformidade com a Lei nº 1-A/2020, de 19/3, os prazos processuais estiveram suspensos até publicação de legislação que determinasse o fim da suspensão, o que aconteceu com a publicação da Lei nº 16/2020, de 29 de Maio, que revogou o art.º 7º daquela Lei nº 1-A, determinando o fim da suspensão dos prazos a partir de 3 de junho do ano corrente, pelo que a decisão deve ser proferida antes do fim do prazo inicial de 6 meses, acrescido de dois períodos de prorrogação de 2 meses, tudo de conformidade com o disposto no art.º 21º, nº 1, do RJAT, acrescidos do período de suspensão das contagens dos prazos judiciais determinada na Lei nº 1-A/2020 acima referida.
19. As partes apresentaram alegações e a AT juntou a título de PA cópias das declarações de IRS e das liquidações daí resultantes.

Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é um cidadão nacional não residente (com residência na Alemanha, país identificável na Declaração no Quadro 8, B- Campo 06 - código 276), conforme assinalou na Declaração Mod. 3 de IRS, Quadro 8-residência Fiscal, campos 4 e 06, declarando também no Quadro 10, campo 1, tratar-se da sua 1ª declaração do ano de 2018;
- b) A AT não contestou esta circunstância de se tratar de um não residente na sua resposta, nem apresentou qualquer prova em sentido diverso, resultando, por isso, tacitamente comprovada a qualidade de não residente pela Declaração junta que constitui parte do PA;
- c) O Requerente nesta sua 1ª declaração Mod. 3 de IRS, apresentada em 22/06/2019, entregou unicamente, além do Rosto, o Anexo G, onde inscreveu no respetivo Quadro 4, rendimentos provenientes da alienação, em setembro de 2018, do imóvel urbano inscrito na matriz predial sob o artigo ...-U, da freguesia..., pelo valor de 130 000,00€.
- d) Declarou também no mesmo Quadro, que adquiriu esse imóvel em dezembro de 2000 pelo valor de 78 820,00€, e que suportou o montante de 11 012,00€ a título de encargos, durante o período em que foi proprietário.
- e) Em 1/08/2019, apresentou uma declaração Mod. 3 de substituição, também só com Anexo G, relativa ao mesmo ano fiscal, mantendo todos os elementos declarados na 1ª Declaração à exceção do valor respeitante a encargos suportados com o imóvel objeto do negócio, que passou a ser o valor de 8 090,75€, ou seja, declarou menos encargos elegíveis para efeitos de apuramento da mais valia tributável.
- f) Em ambas as declarações, no referido Quadro 8-B-07, declarou que, por ser “Residente num país da União Europeia ou Espaço Económico Europeu”, pretende ser tributado pelo regime geral em detrimento dos outros regimes de tributação que lhe estão propostos na mesma declaração.
- g) Da primeira declaração resultou o rendimento coletável de €13 491,80 e da declaração de substituição resultou um rendimento coletável de €16 413,05 e, respetivamente, uma coleta de 3 777,70€ e uma coleta de 4 595,65€, sendo este último valor o que vem impugnado e a que se refere a liquidação com o nº 2019... .
- h) Esta liquidação é a que consta da Certidão junta com a PI, emitida pela Diretora de Serviços do IRS em 13/08/2019, com o Código de validação

- i) No Quadro 15 do Anexo G, sob a epígrafe “Opção pelo Englobamento” de outros rendimentos, assinalou a opção “Não”, no Campo 02, em ambas as declarações.

Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto e fundamentação

- a) Não há outros factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado;
- b) O apuramento da matéria coletável atinente à liquidação impugnada decorreu com base na declaração de substituição apresentada pelo Requerente, cuja cópia consta dos autos anexada no âmbito do processo administrativo;
- c) A Autoridade Tributária e Aduaneira informou que não existem outros elementos que devessem constar do PA.
- d) 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. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT)
- e) 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. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- f) 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, de resto não contestados pelas partes.

**

Respondendo ao pedido arbitral, a Autoridade Tributária defendeu-se por exceção e por impugnação, e pediu a *suspensão da instância até decisão do reenvio prejudicial ao TJUE no Procº 598/2018-T*, alegando o seguinte:

1. Por exceção, entende que em momento algum o Requerente procedeu à identificação dos atos tributários que pretende colocar em crise, além de não proceder à identificação, mínima que seja, dos atos tributários colocados em crise;
2. O Requerente não procedeu sequer à sua junção de documentos anexos ao PPA.
3. A isto acresce a falta de fundamentação do pedido de pronúncia arbitral nos termos do artigo 99.º do CPPT, aplicável *ex vi* do artigo 29.º/1 do RJAT.
4. Ademais, o Requerente não se digna sequer a identificar o imóvel objeto de venda e respetiva realização da mais-valia.
5. Para além de que não indicar o valor da causa, conforme exigido no artigo 10.º, n.º 2, alínea e) do RJAT.
6. E por fim, entende que o Requerente não formulou qualquer pedido, terminando o seu PPA com “Respeitosamente”, pelo que se verifica a ineptidão da petição inicial.
7. E, como tal, desde logo se impunha o indeferimento liminar do pedido de pronúncia arbitral por parte do Tribunal Arbitral logo após a sua constituição, configurando-se assim exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa que conduz à absolvição da instância.
8. Por impugnação a Requerida, disse o seguinte: *Assim, a matéria relativamente à qual foi suscitada a apreciação do Tribunal Arbitral, reporta-se à exclusão da incidência de imposto de mais-valias a 50% (tal como acontece com os residentes), obtidas por um não residente em Portugal, mas residente num Estado Membro da União Europeia violar o Direito Comunitário*
9. Na verdade, reconhece que regime inicial do artigo 72.º do CIRS, foi considerado incompatível com o Direito da União Europeia pelo acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-443/06 (acórdão Hollmann),
10. Por esse motivo o legislador procedeu à sua alteração por via da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que aditou um n.º 7 e 8;
11. A referida alteração legislativa permitiu aos contribuintes optar pela tributação da mais valia em 50%, desde que optasse pelo englobamento dos rendimentos obtidos tanto em Portugal como os fora deste território, em virtude do que se deve considerar sanada a ilegalidade.

12. “E, por força dessa alteração legislativa, as declarações de rendimentos respeitantes aos anos fiscais de 2008 (em vigor a partir de Janeiro de 2009) e seguintes, mais concretamente o Modelo 3, têm um campo para ser exercida opção pela taxa do artigo 68º do Código do IRS”.
13. Nessa medida, segundo o regime legal em vigor, o Requerente poderia ter optado pela tributação das mais valias à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do CIRS, 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 desse território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.
14. Por outro lado, 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 proferido no processo n.º C-443/06 (acórdão Hollmann), tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.º 7 e 8 (n.ºs 9 e 10 à data dos factos) ao artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12.
15. “Ora, 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 72º do Código do IRS”.
16. *“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.*
17. *Salvo melhor opinião, entendemos que o Tribunal Arbitral deve considerar que a jurisprudência supra exposta não é vinculativa, em face do atual quadro legal nacional.*
18. *Em face de do reenvio prejudicial já suscitado no processo n.º 598/2018-T, salvo melhor entendimento, deverá a presente instância arbitral ser suspensa (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 referido 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”.*

19. A Requerida juntou o que se pode considerar o PA e, no requerimento de junção alegou que “... , atento o requerimento do Requerente de 30-09-2019, no mesmo consta como valor da ação € 4.595,65, contudo, se bem entendemos o referido requerimento, esse mesmo valor deveria ser reduzido a metade uma vez que o Requerente aí refere que: “os não residentes são tributados por 50% da mais-valia e só então aplicada a taxa de 28%, situação que desde já reivindica para cálculo da sua tributação.”

Saneamento

- a) Tribunal arbitral é materialmente competente nos termos dos artigos 2.º, n.º 1 e encontra-se regularmente constituído, conforme o previsto na alínea a), do artº 5º e do artº 66.º, n.º 1, todos do RJAT.
- b) 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).
- c) O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

DO DIREITO

1 - Questão prévia – exceção

Em face do documento que constitui a PI assim identificada na plataforma informática do CAAD, a AT considera que a mesma não cumpre as normas imperativas que constam do artº 10º, nº do RJAT, porquanto o Requerente “*olvidou identificar no requerimento arbitral o serviço periférico local do seu domicílio, a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral, o fundamento do pedido de pronúncia arbitral nos termos do artº 99º do CPPT e a indicação do valor da utilidade económica do pedido*”.

Na verdade, estabelece o n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, à semelhança, aliás, do CPPT e CPTA, subsidiariamente aplicáveis, um conjunto de requisitos a que está sujeito o pedido de constituição de tribunal arbitral tendo em vista possibilitar ao tribunal o conhecimento rigoroso da pretensão, com a identificação do ato a sindicar, do sujeito passivo e dos fundamentos em que a mesma se suporta, quer quanto aos factos quer quanto ao direito, e ainda aferir se o mesmo é ou não competente em razão da matéria ou do valor.

A constituição do tribunal arbitral regulamentado pelo RJAT resulta primeiramente da apresentação de um formulário preenchido informaticamente pelo mandatário aquando do pedido de constituição junto do CAAD, ao qual são anexados os documentos comprovativos dos factos e direitos alegados além, como é óbvio, de um requerimento em sentido formal a que vulgarmente se chama PI.

“*O pedido de constituição de Tribunal Arbitral é feito mediante requerimento enviado por via eletrónica...*”, onde devem constar os elementos exigidos no n.º 2 do art.º 10.º do RJAT (*in* pág. 64 e seguintes do “*Guia de Arbitragem Tributária*” - Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira; com mais desenvolvimento *vide* o “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*”, de Carla Castelo Trindade, pág. 268 e seguintes).

Dado que a submissão do formulário é que desencadeia a constituição do tribunal, afigura-se nos ser por aí que deve ser aferida a eventual ineptidão da petição inicial em sentido amplo, já que o requerimento formulado em separado a que chama PI tem que ser considerado como documento onde mais detalhadamente devem ser explanadas as razões de facto e de direito para o êxito do fim visado com a constituição do tribunal.

A autora acima citada defende que existem dois elementos essenciais: o pedido de constituição do tribunal e o pedido de pronúncia arbitral.

Em nosso entender, pode dizer-se que em processo arbitral a PI em sentido material é o conjunto dos dois elementos e é na PI em sentido amplo que deve ser aferido se nela constam ou não os elementos essenciais que constituem o conjunto dos requisitos do legais estabelecidos no art.º 10.º do RJAT, porque a realidade dos tribunais hoje em dia assenta na desmaterialização dos processos e isso implica que a conferência dos requisitos processuais fixados na lei tenha que considerar sempre os elementos dos formulários informáticos, até porque a sua omissão no ato de preenchimento impede o recebimento da pretensão.

No caso do presente processo, salvo melhor opinião, ou no chamado “Resumo do Pedido Enviado” informaticamente, que, como vimos, constitui a base do pedido de constituição do tribunal e do pedido de pronúncia arbitral, e que está disponível na plataforma informática para consulta dos árbitros e das partes, verifica-se quem é o sujeito passivo da liquidação e qual a sua residência na Alemanha, quem é autor do ato impugnado, conhecemos que a pretensão base do pedido é a declaração de ilegalidade do ato de liquidação, que a mesma é formulada ao abrigo do artº 2º, nº 1, alínea a) do RJAT, que o ato impugnado é a liquidação de IRS devidamente identificado como sendo o IRS de 2028, e sabemos também qual o valor económico do pedido que, no caso, coincide com o valor da liquidação impugnada.

Ou seja, embora possam não estar repetidos no Requerimento apresentado em separado todos os elementos que são exigidos no artº 10º, nº2 do RJAT, e que foi classificado como sendo a Petição Inicial, eles estão contemplados no mencionado “Resumo”, tanto que o CAAD aceitou constituir o Tribunal, pelo que, tendo em conta que a PI deve ser considerada como o conjunto do formulário informático e da petição apresentada em separado, não há omissão de qualquer elemento essencial que deva ser incluído no pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Ademais, cumpre registar que o documento junto com a PI é uma certidão emitida pela própria Administração Fiscal em que se identifica o ato tributário objeto do pedido.

Contrariamente ao alegado, o tribunal conhece exatamente o sujeito da ação, o objeto do pedido e a causa de pedir, bem como outros elementos de natureza processual, como seja o valor económica da ação a ter em conta na determinação do valor económico do processo, fundamental para a determinação do valor da taxa arbitral e para a aferição da competência do tribunal..

Sem necessidade de maiores desenvolvimentos, improcede, assim, a exceção suscitada.

2 - DO MÉRITO DO PEDIDO

Como se depreende da PI em sentido amplo, o Requerente é um cidadão português residente na Alemanha, país da União Europeia, que apresentou um pedido de pronúncia arbitral para que a liquidação de IRS de 2018 nº 2019..., seja anulada, porque a AT efetuou essa liquidação sem considerar a sua qualidade de um cidadão residente na União Europeia ao qual se devem

aplicam as mesmas regras que são aplicadas aos residentes em território nacional quando estejam em causa rendimentos tributáveis de mais valias auferidas na venda de imóveis localizados em território nacional, para efeitos de tributação em IRS.

É este, no essencial, o objeto do pedido de pronúncia arbitral sobre o qual o tribunal se deve pronunciar.

Resultou provado que o sujeito passivo procedeu à apresentação de duas declarações Mod.3 de IRS do ano de 2018, uma primeira declaração e uma outra de substituição da primeira, sendo que daí resultaram duas liquidações.

Porém, apenas vem impugnada a liquidação referente à declaração de substituição em que a AT liquidou IRS no montante de 4 595,65€, decorrente da tributação da mais valia auferida no ano de 2018 com a venda de um imóvel adquirido em 2000.

Consta de declaração Mod. 3 de substituição que o sujeito passivo é residente na Alemanha no ano de 2018.

Conforme a factualidade assente, a AT na determinação do rendimento coletável do Requerente considerou a totalidade da mais-valia realizada resultante da alienação do imóvel supra identificado, localizado em Portugal, no ano de 2018, no montante de €16 413,05 (ou seja **MV (16 413,05€)= VR (130 000,00€)- VA (113 586,95€)**), (VA é igual ao preço de aquisição de 74 820,00, atualizado com fator de atualização 1,41, acrescido dos encargos com o imóvel no montante de 8 090,75€), sobre a qual aplicou a taxa de 28%, daí resultando a coleta de 4 595,00€.

Alega o Requerente que, por se tratar de um residente noutro Estado-membro da União Europeia, na determinação do referido rendimento, a AT não está a agir em conformidade com o direito comunitário que impõe a regra da não discriminação entre cidadãos residentes na União, conforme determinam os Tratados e assim resulta da jurisprudência comunitária e portuguesa, nomeadamente do CAAD, uma vez que fez incidir a taxa de 28% sobre 100% daquela mais valia, quando em relação aos residentes considera apenas 50% desse valor.

Em sentido diverso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que a incompatibilidade do regime de tributação de não residentes com o Direito da União Europeia que se previa nas redações do CIRS anteriores à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que foi declarada pelo acórdão do TJUE de 11-10-2007, proferido no processo C-443/06 (caso

Hollmann) já foi alterado com o aditamento dos n.ºs 7 e 8 ao artigo 72.º (a que correspondem os n.ºs 9 e 10, na redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro), mas que o sujeito passivo optou pela regime geral de tributação.

O quadro legal que estabelece a incidência objetiva do rendimento proveniente de mais valias está contemplado no artigo 10.º, n.º 1 alínea a) 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»*.

Para a consideração das regras referentes à incidência subjetiva, importa ter em conta os termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º do CIRS, na redação anterior à Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro, quando estabelece que para os sujeitos passivos residentes, *«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»* e *«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»*.

Há a considerar ainda, para os não residentes, a previsão do artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do CIRS que são tributadas à taxa autónoma de 28% 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»*.

Quanto aos não residentes, o regime legal inclui ainda as disposições contidas nos n.º 9 e 10º (atuais 14 e 15) do artº 72º (redação à data) CIRS, a saber:

9 - Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) 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.

Após a alteração legislativa acima referida encontram-se em vigor quanto aos não residentes, no que respeita aos rendimentos qualificados como mais-valias originadas pela transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, dois regimes distintos: um regime que poderemos apelidar de regime geral, aplicável a quaisquer sujeitos passivos não residentes, em que são tributados esses rendimentos à taxa especial de 28%, incidente sobre a totalidade do rendimento; e um regime especificamente aplicável a residentes noutra Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, equiparável ao regime de que beneficiam os sujeitos passivos residentes, sendo a taxa a aplicar a que resulta do artº 72º do CIRS.

O que está também em causa na presente ação arbitral é determinar se o regime opcional de equiparação de residentes num estado da União introduzido no Código do IRS aditado pelo legislador nacional resolveu a incompatibilidade do direito interno com os Tratados, ou se, ainda assim, deve ser considerado como discriminatório.

Esta matéria, mesmo depois das alterações introduzidas no Código do IRS após o caso Hollmann, como vem referido tanto pelo Requerente como pela Requerida, tem sido objeto da pronúncia dos tribunais judiciais e arbitrais, firmando-se jurisprudência praticamente pacífica no sentido de que a opção imposta pela lei em vigor, ainda assim, constitui uma discriminação em relação aos residentes.

E é esse o entendimento que subscrevemos para o caso concreto desta instância arbitral porque, como refere o Ac.127/2012-T, do CAAD, de 14/05/2013, “... , a opção que é dada a um sujeito passivo residente na União Europeia ou espaço económico europeu entre um regime que continua a ser discriminatório, por violação do disposto art. 63.º da TFUE e um outro alegadamente não discriminatório, equiparando-os com os residentes no 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.

E, conseqüentemente, ao se reconhecer que os referidos efeitos não são eliminados, estar-se-á a admitir que a referida opção valida um regime fiscal que continua em si mesmo a violar o artigo 63.º do TFUE, pelos motivos acima enunciados, o que não se coaduna com o direito comunitário”.

É, pois, esta a orientação que tem vindo a ser acolhida na jurisprudência arbitral do CAAD, não só na decisão acabada de citar, como em muitas outras, designadamente as proferidas nos processos 45/2012-T, 127/2012-T, 96/2015-T, 748/2015-T, 89/2017-T, 399/207-T, 617/2017-T, 520/2017-T, 617/2017-T, 644/2017-T, 370/2018-T, 583/2018-T, 596/2018-T, 600/2018-T, 613/2018-T, 63/2019-T, 65/2019-T, 74/2019-T, 37/2019-T, 332/2019-T, 438/2019-T, 627/2019-T, 655/2019-T, 785-T, 838/2019-T, 846/2019-, 904/2019-T, 6/2020-T, não se suscitando quaisquer dúvidas sobre a incompatibilidade do atual quadro normativo em causa com o direito comunitário, em especial com o artigo 63.º do TFUE.

Também o entendimento do STA tem vindo a ser o de que a tributação dos cidadãos portugueses não residentes no nosso país, mas residente na União Europeia se funda em legislação incompatível com o direito comunitário porque sobre o rendimento desses sujeitos passivos está a incidir um encargo superior ao que incide sobre os cidadãos residentes, pelo que não se fazendo incidir a taxa em vigor apenas sobre 50% da mais valia realizada se viola o artº 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia.

Nem se diga que as opções fornecidas ao sujeito passivo, como refere a AT, proporcionam igualdade entre cidadão nacional residente e não residente, pois a criação de um regime opcional não afasta a incompatibilidade com o direito comunitário do nº 2, alínea a) do artº 43º que discrimina negativamente o não residente porque continua a fazer incidir a taxa sobre 100% da mais valia, no caso de não residentes, e sobre 50% no caso de residentes (vide STA, Procº 0901/11.BEALM0692/17, de 20/2/2019, citado no Proc. 846/2019-T do CAAD).

Ora, estamos neste caso perante a consideração do princípio do primado do direito comunitário, consagrado no artigo 8º nº 4 da Constituição da República Portuguesa, em que a jurisprudência do TJUE, em sede de direito comunitário, vincula os tribunais nacionais, pelo que não pode este tribunal decidir de forma diferente do já decidido pelo TJUE, no âmbito da mesma questão de direito e da mesma legislação.

Nestes termos, julga-se incompatível com o direito comunitário a norma do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais valias realizadas apenas para os residentes em Portugal não extensiva aos residentes em território comunitário.

Consequentemente, o ato de liquidação sindicado nesta instância ao afastar a regra da tributação de apenas de 50% da mais valia apurada com a venda de um imóvel por um residente em território comunitário encontra-se ferido de ilegalidade por vício de violação de lei.

3 - Do Reenvio prejudicial

A AT requer, subsidiariamente, o reenvio prejudicial para o TJUE.

Como ficou dito, e é pacificamente aceite pela jurisprudência e pela doutrina, é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), que a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objeto questões conexas com o Direito da União Europeia.

Igualmente, quando se suscita uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia, os tribunais nacionais devem colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial

Todavia, quer a jurisprudência comunitária quer a nacional consideram que, quando a lei comunitária seja clara, exista um precedente na jurisprudência europeia, e a interpretação e a aplicação do Direito da União Europeia, já resulta da jurisprudência emitida pelo TJUE, torna-se desnecessário proceder a essa consulta.

Vaja-se um recente acórdão do ST de 20-02-2019, processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17, atrás citado que 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 do recurso da Lei n.º 67-A/2007, sem que entendesse como necessário o reenvio.

No caso em apreço, não é a criação de um regime opcional que influencia a ilegalidade da regra contida no corpo do n.º 2, e alínea b) do art 43º do CIRS, sobre a qual o Tribunal de justiça já se pronunciou, ilegalidade que subsistirá quer haja regime opcional quer não haja, e é esta a alegação da Requerente para solicitar a procedência do pedido.

Portanto, estando em causa apenas uma situação que já foi apreciada no âmbito do n.º 2 do artº 43º, não relevam para a consideração do reenvio prejudicial, por este caso ter ocorrido depois

do aditamento dos n.º 9 e 10 do art.º 72.º, porque a ilegalidade invocada reporta-se a um regime discriminatório, a qual se considera não sanada pela possibilidade do seu afastamento através de englobamento voluntário adicionado pela lei, e por se entender continuar a ser discriminatório, dispensando a necessidade de reenvio prejudicial.

Nesta conformidade não se vê necessidade de reenvio prejudicial, indeferindo-se, pelas razões expostas, o pedido da AT.

4 - Anulação parcial – valor económico do processo

Já em sede de alegações vem a AT peticionar que, “atento o requerimento do Requerente de 30-09-2019, no mesmo consta como valor da ação € 4.595,65. Contudo, se bem entendemos o referido requerimento, esse mesmo valor deveria ser reduzido a metade uma vez que o Requerente aí refere que: “os não residentes são tributados por 50% da mais-valia e só então aplicada a taxa de 28%, situação que desde já reivindica para cálculo da sua tributação.”

Por seu turno, ouvido sobre o pedido da AT, em alegações finais, na parte que respeita a esta matéria entende “O Requerente [que] tem o direito, por iguais razões às referidas na jurisprudência citada, a ver anulada a parte da liquidação que se encontra viciada”.

Além disso, “o alegado erro no valor que a Requerida invoca no seu último articulado, é manifestamente intempestivo e inadmissível, mas se assim não se entender, o que não se concede, tal apenas implicará tão só correção no valor, porque aceite pelo Requerente”.

Em sede de jurisprudência arbitral, a questão da anulação parcial da liquidação foi objeto, entre outras, de decisão com fundamentação aprofundada no Acórdão proferido no Proc. 838/2019-T, de 2020/07/05.

Tendo em conta que concordamos integralmente com as teses aí defendidas, chamam-se à colação os argumentos principais que suportam a decisão em favor da necessidade de proceder à anulação do ato, tendo em conta que, neste caso, a liquidação atrás identificada, foi efetuada com base no n.º 2 do art.º 43.º, do CIRS e não houve de nenhuma das partes qualquer invocação de outros factos relacionados com a determinação da mais-valia ou outra qualquer ilegalidade, mas tão só da consideração de 50% ou 100% como base para a aplicação da taxa de IRS.

Diz o acórdão tomado no Proc.º838/2019-T, de 2020/07/05, o seguinte:

“...Enfermando a liquidação de vício de violação de lei, justifica-se a sua anulação, de harmonia com o 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.

O Requerente defende que a liquidação deve ser totalmente anulada¹, enquanto a Administração Tributária entende que a anulação deve «ser parcial, na medida do excesso». A questão é de solução duvidosa, como revela a jurisprudência contraditória do Supremo Tribunal Administrativo, sobre situações substancialmente idênticas à que se coloca no presente processo.

Na verdade, se é certo que, mais recentemente, nos acórdãos de 30-04-2013, processo n.º 01374/12, e de 18-11-2015, processo n.º 0699/15 o Supremo Tribunal Administrativo decidiu anulação parcial, também o é que nos anteriores acórdãos de 22-03-2011, processo n.º 01031/10 e de 10-10-2012, processo n.º 0533/12 decidiu que a anulação tinha de ser total.

Como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo, «o critério para determinar se o ato deve ser total ou parcialmente anulado passa por determinar se a ilegalidade afeta o ato tributário no seu todo, caso em que o ato deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial». «Não é possível proceder-se à anulação parcial do ato se ela implicar uma nova liquidação, em consequência de a liquidação impugnada se basear em fundamento jurídico errado»². No referido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0699/15, entendeu-se que o aí Recorrente não tinha razão ao defender que «ao ordenar que a Administração Tributária procedesse à emissão de liquidação reduzida a 50% do valor que liquidara, o tribunal recorrido está a invadir a área de atuação da competência da Administração Tributária, mormente no que toca à decisão de proceder, ou não, à liquidação de tributos», porque «ao anular parcialmente a liquidação nos termos que definiu, o tribunal a quo deixou incólume a parte da liquidação que respeita à tributação de 50% das mais-valias, que, por conseguinte, produz todos os seus efeitos de per si. O que quer dizer que a Administração Tributária não tem que tomar qualquer nova decisão

¹ Embora no caso destes autos o autor aceite a redução do montante da anulação, exigindo apenas que a liquidação seja efetuada sobre 50% da mais-valia.

² Entre outros, pode ver-se o acórdão de 23-10-2019, proferido no processo n.º 1532/10.8BEBRG 0736/16.

quanto a liquidar, ou não, o tributo, mas terá, naturalmente, de proceder ao acerto de contas a que alude a parte final da vertente decisória da sentença».

Este entendimento, que tem vantagens práticas evidentes, poderá ser aplicado, sem problemas a nível da garantia dos direitos de defesa do Requerente, numa situação em que se possa considerar assente que a liquidação inicial não enferma de qualquer outro vício, para além do vício de violação de lei declarado pelo Tribunal e que não for questionada a quantificação da mais-valia.

Porém, no caso em apreço, afigura-se que não poderá, simplesmente, anular-se em 50% a liquidação.

Embora a liquidação não tenha fundamentação de direito, conclui-se que a matéria tributável das mais-valias foi determinada com base no n.º 1 do artigo 43.º (totalidade do saldo das mais-valias) e não com base no n.º 2 (50% do saldo das mais-valias).

Considerando que a solução legal, compatível com o Direito da União, é aplicar o n.º 2, toda a liquidação que, em vez de aplicar o n.º 2, aplicou o n.º 1, é ilegal, por vício de violação de lei, na medida que aplicou uma norma que não devia aplicar em vez daquela que devia ser aplicada.

Por isso, em rigor, está-se perante uma ilegalidade que afeta todo o ato. O que há, é outra norma que, se fosse aplicada, mas não foi, permitiria à AT efetuar uma liquidação legal.³

Numa situação deste tipo, em contencioso de mera anulação, como é a arbitragem tributária, em que os poderes dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD se restringem à declaração de ilegalidade de atos (artigo 2.º, n.º 1 do RJAT), o Tribunal deve declarar a ilegalidade (ilegal aplicação do n.º 1 do artigo 43.º) que afeta todo o ato, pois nenhuma parte dele teve por base o n.º 2. Num contencioso deste tipo, não cabe ao Tribunal liquidar o imposto que deveria ser liquidado se fosse aplicada a norma legal em vez da ilegal, sendo essa tarefa que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira, como, de resto, decorre do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.

...”.

Na senda desta fundamentação, afigura-se-nos não ser de subscrever a tese do voto de vencido apresentado no referido Processo porque mesmo reconhecendo que na liquidação impugnada

³ Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23-10-2019, processo n.º 01532/10.8BEBRG.

estamos perante um vício de violação de lei por mero erro nos pressupostos de direito, por a liquidação ter considerado a totalidade da mais valia, a verdade é que a AT liquidou o IRS com base no nº1 do artº 43º, isto é, considerou na liquidação 100% da mais valia apurada, e agora, em face da decisão, vai ter que efetuar novo apuramento da matéria coletável e determinar novo imposto.

Para determinar o valor de imposto anulado é necessário efetuar nova liquidação que tenha em consideração a alínea b) do nº 2, ou seja, a taxa vai incidir sobre 50% do valor dessa mais valia apurada. Haverá, necessariamente, nova operação de cálculo e não mera dedução de metade do imposto apurado, o chamado acerto de contas.

Por outro lado, ainda, não podendo este Tribunal Arbitral quantificar os efeitos da ilegalidade que aqui se declara porque para tal não tem competência, face ao que dispõe o artº 2º do RJAT, trona-se necessário decretar a anulação total da liquidação, sem prejuízo de a Autoridade Tributária e Aduaneira, em execução do presente acórdão, poder eventualmente emitir uma nova liquidação que não enferme da ilegalidade declarada no presente acórdão, como refere o Acórdão do processo que seguimos.

Improcede, assim, o pedido de redução do valor a anular.

Dado exposto, é despiciendo abordar a questão do valor económico do processo como pretendia a AT no seu requerimento adicional.

5 – Questões de conhecimento prejudicado

O tribunal tem o dever de se pronunciar sobre todas as questões, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

Em face da solução dada à questão relativa aos pressupostos da tributação do rendimento do Requerente pelo regime aplicável aos não residentes, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitra

DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a invocada exceção;
- b) Julgar procedente o pedido de anulação do ato de liquidação do IRS de 2018.
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em €4 595,65, montante correspondente ao valor da liquidação impugnada.

CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se

Lisboa 16 novembro de 2020

O Árbitro Singular
José Ramos Alexandre