

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 301/2019-T

Tema: IRS de 2016 – Mais – valias imobiliárias; Residente em Itália; Artigo 43.º n.º 2 do CIRS vs. artigo 63º do TFUE.

SUMÁRIO

I - O 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 não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º do TFUE.

II – E nessa medida é incompatível com o direito europeu.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

- a) Em 23 de Abril de 2019, os Requerentes, **A... NF...**, e **B...**, NF ..., casados, ambos residentes na ..., n.º..., ..., em Itália, vieram deduzir pedido de pronúncia arbitral (PPA), ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), tendo em vista obter pronúncia sobre a legalidade “*dos atos de liquidação de IRS com o n.º 2019 ... (Documento n.º 2019 ...), de 18.01.2019, e com o n.º 2019... (Documento n.º 2019...), de 18.01.2019, ambas no montante de € 3.002,99, referentes ao período de tributação de 2016, e à sua consequente anulação parcial*”.
- b) É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, adiante designada por AT ou Requerida;
- c) Os Requerentes terminam o pedido de pronúncia arbitral (PPA) suscitando ao Tribunal Arbitral Singular (TAS) que declare a “*ilegalidade dos atos sindicados e,*

consequentemente, proceda à sua anulação parcial, na proporção requerida, condenando a AT a proceder ao reembolso do imposto liquidado em excesso aos Requerentes, assim como ao pagamento de juros indemnizatórios”.

- d) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 24-04-2019.
- e) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 17.06.2019, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- f) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 08 de Julho de 2019, regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- g) A fundamentar o pedido, os Requerentes alegam o seguinte:
 - i Têm e tinham à data das liquidações impugnadas residência fiscal em Itália.
 - ii Em 26.10.2015, os Requerentes adquiriram a fração autónoma designada pela letra "S" do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito na Rua ..., n.º..., união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., Concelho do Porto, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...º e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto, sob o número ..., pelo preço de € 67.000,00.
 - iii Posteriormente, em 08.07.2016, venderam a referida fracção autónoma de prédio urbano, pelo valor de € 132.500,00.
 - iv Em 18.01.2019, os Requerentes submeteram as respetivas Declarações de rendimentos (Modelo 3) de IRS, referentes ao exercício de 2016, na qual declararam a transmissão do referido imóvel, ambos mencionando, na sua declaração, os seguintes valores no quadro 4 do anexo G: valor de aquisição: € 33.500,00; valor de realização: € 66.250,00; despesas e encargos: € 22.683,60.
 - v Nesta sequência, em 23.01.2019, a AT emitiu as liquidações aqui impugnadas parcialmente, cujos valores foram pagos pelos Requerentes.

-
- vi Nos aludidos atos de liquidação, a AT fixou o rendimento global de cada um dos Requerentes no período de tributação em apreço, em € 10.066,40, mas, analisadas tais liquidações, conclui-se que a Requerida sujeitou indevidamente a tributação, à taxa autónoma de 28%, a totalidade das mais-valias realizadas pelos Requerentes.
- vii Referem quanto à ilegalidade aduzida contra as liquidações que se “*encontram viciadas, em virtude de terem por subjacente uma norma nacional, o artigo 43º nº 2, do Código do IRS, incompatível com o artigo 63º nº 1, do TFUE, fundamento pelo qual se requer a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação parcial dos atos de liquidação ora sindicados, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária*”.
- h) Notificada a AT, respondeu em 26.09.2019 e não juntou o PA porque inexistente.
- i) A AT refere, em resumo, o seguinte:
- i Começa por referir, quanto à invocada aplicação ao caso dos Requerentes da norma do artigo 43º-2 do CIRS, o seguinte: “*os Requerentes pretendem que lhes seja aplicado (43º n.º 2 do Código do IRS) que está incluso no capítulo II do Código do IRS que tem como epígrafe "Determinação do rendimento coletável". Estamos, pois, perante a determinação do rendimento. Para efeitos de incidência (no que toca à matéria das mais-valias) os artigos relevantes são o 9º e 10º do Código do IRS. Assim, o disposto no n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS não pode ser aplicável ao caso aqui em análise*”.
- ii Suscitou a suspensão da instância tendo em conta “*o reenvio prejudicial já suscitado no processo n.º 598/2018-T, ... até notificação da decisão do TJUE nesse processo, 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”.*
- iii Referindo que “*até porque, apesar de se ter demonstrado que a interpretação da AT cumpre escrupulosamente o direito comunitário, desconhece-se jurisprudência do TJUE que se debruce sobre a questão a dirimir nos presentes autos, designadamente proferida em casos com todas as características factuais apontadas, em face da referida alteração legislativa de 2008*”, uma vez que a “*alteração legislativa operada após a decisão do Acórdão Hollmann deve ser analisada pelo douto Tribunal de Justiça da União Europeia, por via do reenvio prejudicial, nos termos supra peticionados, para os quais remetemos*”.
- iv Quanto ao pedido de juros indemnizatórios refere que “*não se mostra verificado o preenchimento do requisito que exige a existência de um erro na liquidação imputável aos serviços, pois não se descortinou ... ter sido cometida ... qualquer ilegalidade*”.
- j) O TAS, após o exercício do contraditório, por despacho de 13.10.2019, suspendeu a instância “*até ao dia em que o TJUE remeter ao CAAD a decisão final que vier adoptar, suscitada pelo reenvio prejudicial no processo CAAD n.º 598/2018-T, terminando a suspensão desta instância no dia em que a Requerida proceder à sua junção neste processo (artigo 29º do RJAT; artigos 269º n.º 1 alínea c) e n.º 1 do artigo 272º do CPC)*”
- k) Por despacho de 22.03.2021, cessou a suspensão da instância, face à publicação do Acórdão do TJ da UE de 18.03.2021 n.º MK C-388/19 que se juntou ao processo.
- l) No despacho referido na alínea anterior o TAS dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

II – SANEAMENTO

- a) As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária e estão representadas (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).
- b) *Tempestividade* - o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no CAAD em 23 de Abril de 2019. Os Requerentes impugnam as liquidações de IRS acima indicadas, com data limite de pagamento de 04 de Março de 2019.
- c) A AT não alegou a extemporaneidade da apresentação do PPA. Assim, nos termos conjugados dos artigos 102º, nº 1, alínea a), do CPPT e 10º, nº 1, alínea a), do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral configura-se como sendo tempestivo.
- d) O processo arbitral não padece de nulidades.

Cumpre apreciar.

III - MÉRITO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

Factos considerados provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) Os Requerentes têm residência fiscal em Itália, na ..., nº..., ...- **conforme artigo 9º do PPA e documentos nº 3 a 6 em anexo ao PPA;**
- b) Em 26.10.2015 adquiriram a fração autónoma designada pela letra "S" do prédio urbano, sito na Rua ..., nº ..., união de freguesias de ..., ..., ..., ..., ... e ..., Concelho do Porto, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...º e descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto, sob o número ..., pelo preço de € 67.000,00 - **conforme artigo 10º do PPA e documentos nºs 7 a 8 em anexo ao PPA;**

- c) Em 08.07.2016 venderam o referido prédio urbano, pelo valor de € 132.500,00 – **conforme artigo 11º do PPA e documento nº 9 em anexo ao PPA;**
- d) Em 18.01.2019 apresentaram Declarações de rendimentos (Modelo 3) de IRS, referentes ao exercício de 2016, na qual declararam a alienação do referido imóvel, ambos mencionando, na sua declaração, os seguintes valores no quadro 4 do anexo G: valor de aquisição: € 33.500,00; valor de realização: € 66.250,00; despesas e encargos: € 22.683,60 - **conforme artigos 12º e 13º do PPA e documentos 10 e 11 em anexo ao PPA;**
- e) Em 18.01.2019, na sequência da apresentação das declarações de IRS atrás referidas, a AT emitiu, com referência ao ano de 2016:
- A liquidação de IRS, nº 2019 ..., resultando um montante de IRS a pagar de € 3.002,99, por A...; e
 - A liquidação de IRS nº 2019..., resultando um montante a pagar de IRS de € 3.002,99 por B... .
- **Conforme artigo 14º do PPA e documentos 1 e 2 em anexo ao PPA;**
- f) Em 15.02.2019 os Requerentes pagaram os valores indicados na alínea anterior - **conforme artigo 15º do PPA e documentos 12 e 13 em anexo ao PPA**
- g) Nas liquidações de IRS aqui impugnadas, a AT, fixou o rendimento global de cada um dos sujeitos passivos, no período de tributação em apreço, em € 10.066,40 e sujeitou a tributação, à taxa de 28%, a totalidade das mais-valias realizadas pelos Requerentes – **conforme artigos 16º e 17º do PPA e falta de impugnação especificada da AT apreciada nos termos do nº 7 do artigo 110º do CPPT.**
- h) Em 23 de Abril de 2019 os Requerentes entregaram no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral (PPA).**

Factos considerados não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

Fundamentação da fixação da matéria de facto

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 (conforme artigo 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).

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 (conforme 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).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

III-2- DO DIREITO

III-2-1 - Quanto ao mérito

A) Apreciação da questão de fundo, face aos factos provados.

O árbitro que integra o presente TAS já se pronunciou em dois casos idênticos, apenas com a diferença de se tratar de um residente em França e de outro residente no Reino Unido (antes da concretização da saída da UE). Trata-se das decisões arbitrais CAAD Processo n.º 757/2019-T e CAAD Processo n.º 334/2020-T.

Acresce ainda, recentemente, uma terceira decisão, relativa a um residente em Itália (decisão arbitral CAAD Processo nº 541/2020-T).

O sentido das decisões atrás referidas está em conformidade com o recente Acórdão do TJ da UE de 18.03.2021 nº MK C-388/19 que se juntou a este processo.

Nas três decisões arbitrais singulares acima referidas escrevemos o seguinte:

“Sobre a questão de fundo em discussão neste processo, existem várias decisões do CAAD, nomeadamente a decisão arbitral colectiva, presidida pelo Exmo. Senhor Conselheiro Carlos Cadilha, adoptada no Processo CAAD nº 846/2019-T, onde o signatário desta decisão, foi árbitro vogal.

...

No Processo CAAD nº 846/2019-T ..., o que estava em causa, eram situações de facto e de direito idênticas às deste processo (...).

No sentido de contribuir para a uniformização das decisões adoptadas, este TAS adere, na totalidade, ao decidido no Processo CAAD nº 846/2019-T”.

Também neste processo o TAS adere ao decidido no Processo CAAD nº 846/2019-T que passamos a transcrever, com as alterações relativas ao facto de se tratar de processos com Requerentes e articulados diferentes:

“Como se depreende do alegado pelos Requerentes apenas pretendem discutir ... a não aplicação do disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, pelo qual o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é apenas considerado em 50%, entendendo que o acto de liquidação, ao considerar a totalidade da mais-valia realizada, constitui uma discriminação negativa dos não residentes restritiva da liberdade de circulação de capitais.

A Autoridade Tributária defende, em contraposição, que o legislador nacional procedeu já a adaptação do sistema fiscal ao acórdão do TJUE C-443/06, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que aditou os n.º 7 e 8 (actuais 13 e 14) ao artigo 72.º do Código do IRS, que vieram permitir que não residentes possam optar pela tributação de rendimentos prediais 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, e que na determinação da taxa se tenham em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, concluindo assim que a legislação nacional se mostra agora conforme com o direito europeu.

É, pois, esta a única questão que está em debate.

Essa questão foi já analisada, em situação similar, no acórdão proferido no Processo n.º 208/2019-T, na linha do também já decidido em diversas outras decisões arbitrais, e, não havendo motivo para alterar esse entendimento, passa aqui reproduzir-se a parte mais relevante da sua fundamentação.

“Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do artigo 10.º, do Código do IRS, “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...”.

Esses rendimentos, desde que resultantes da transmissão de direitos reais relativos a imóveis situados em território português consideram-se aqui obtidos (CIRS, artigo 18.º, n.º 1, alínea h), ficando, assim, abrangidos pela incidência deste tributo quando auferidos por titulares não residentes (CIRS, artigos 13.º, n.º 1 e 15.º, n.º 2).

Conforme resulta do artigo 10.º, n.º 4, do Código do IRS, o ganho sujeito a tributação é constituída pela diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição, sendo este valor atualizado pelo coeficiente de correção monetária e acrescido de encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos e bem assim das

despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação, nos termos dos artigos 50.º e 51.º do mesmo Código.

O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias, integrando a Categoria G do IRS, é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, conforme prevê o artigo 43.º, n.º 1, do citado Código.

No entanto, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, na redação em vigor à data da ocorrência do facto tributário a que se reporta o presente pedido de pronúncia arbitral, o referido saldo, positivo ou negativo, quando respeitante a mais-valias imobiliárias, é apenas considerado em 50% do seu valor, quando “respeitante às transmissões efetuadas por residentes”.

Quando auferidos por sujeitos passivos residentes esses rendimentos são sujeitos a englobamento e, em conjunto com outros rendimentos auferidos no mesmo ano pelos respetivos titulares, sobre eles incidem as taxas gerais previstas no artigo 68.º do Código do IRS.

Diversamente, se esses rendimentos forem auferidos por titulares não residentes em território português, são sujeitos a tributação autónoma, incidente à taxa especial de 28% sobre a totalidade das mais-valias, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do mesmo Código.

A assinalada desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias entre os sujeitos passivos residentes e não residentes foi submetida à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia, por via de um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Ac. de 28-09-2006, Proc.439/06).

Respondendo à questão colocada, o Tribunal de Justiça, em acórdão de 11-10-2007, proferido no Proc. C-443/06 (Hollmann), declarou que

“O artigo 56º do Tratado que Instituiu a União Europeia 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 noutra Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.”

Na sequência da referida decisão, o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão de 16-01-2008, proferido naquele Processo 439/06, veio igualmente a decidir que “o n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o disposto no artigo 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutra Estado membro da União Europeia.”

A orientação referida tem vindo a ser invariavelmente seguida pelo Supremo Tribunal Administrativo conforme se pode verificar dos acórdãos de 22-03-2011- Proc. 01031/10, de 10-10-2012, Proc. 0533/12, de 30 -04-2013, Proc. 01374/12, de 18-11-2015, Proc. 0699/15, de 03-02-2016, Proc. 01172/14 e, mais recentemente, de 20-02-2019, Proc. 0901/11.

Porém, o legislador nacional, por via da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, procurou obviar o tratamento discriminatório dos residentes comunitários e do Espaço Económico Europeu, facultando-lhes, em termos opcionais, a possibilidade de tributação das mais-valias imobiliárias em condições similares às aplicáveis aos residentes em território português, aditando ao artigo 72.º do Código do IRS os números 7 e 8 (n.ºs 9 e 10 à data dos factos, na renumeração operada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, a que correspondem os atuais n.ºs 13 e 14), com a seguinte redacção:

“9 - Os residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

10 - Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”

Contrariamente ao entendimento da Requerida, o regime opcional acima referido não veio sanar o regime discriminatório que se mantém em vigor e foi aplicado às liquidações de IRS ora questionadas.

Após a alteração legislativa acima referida ficaram a vigorar, na área da tributação dos rendimentos qualificados como mais-valias originadas pela transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, dois regimes distintos, aplicáveis a não residentes: um regime geral, aplicável a quaisquer sujeitos passivos não residentes, traduzido na tributação desses 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.

Este regime específico de equiparação aos residentes é opcional, não afastando, contudo, o carácter discriminatório da norma do artigo 43.º, nº2, conforme, aliás, em vindo a ser decidido em diversas decisões arbitrais.

Com efeito, esta matéria, já na decorrência de situações posteriores à alteração legislativa acima referida, tem vindo a ser objeto de diversas decisões arbitrais tendo-se firmado jurisprudência, largamente maioritária, no sentido de que a opção em causa, constitui um ónus suplementar comparativamente aos residentes, insuscetível de excluir a discriminação em causa.

Nesse sentido, pode ler-se na decisão arbitral de 22-05-2019, Proc.74/2019-T:

“Sucede que a existência deste regime não afasta a invalidade do regime discriminatório ainda em vigor e que foi aplicado à liquidação de IRS em causa.

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

- i. O regime que sujeita os rendimentos a uma taxa especial de 28% e*
- ii. O regime equiparado ao que vigora para os sujeitos passivos residentes em território português, segundo o qual, os mesmos rendimentos são sujeitos à taxa que, de acordo*

com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, tomando-se em consideração, neste regime, todos os rendimentos, incluindo os auferidos fora de Portugal, mantendo-se em vigor a disposição constante do n.º 2 do citado artigo 43.º do Código do IRS.

Porém, a previsão deste regime facultativo faz impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, não sendo a opção de equiparação suscetível de excluir a discriminação em causa.

Na realidade, o regime de equiparação atualmente previsto no artigo 72.º do Código do IRS não afasta o carácter discriminatório do artigo 43.º, n.º 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 18/03/2010 (Processo C-440/08), num caso de evidente paralelismo (ainda que naquele acórdão estivesse em causa a violação do artigo 49.º), o seguinte:

a. «a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório», frisando que essa escolha não é passível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.».

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

c) O Tratado «se opõe a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal (...) apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes».

No mesmo sentido, considerou-se, em decisão arbitral de 14-05-2013, Processo. 127/2012-T que

“(...) 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 artigo 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. Concluindo aquele aresto que «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 nas decisões acima citadas, como em muitas outras, designadamente as proferidas nos processos 748/2015-T, 89/2017-T, 520/2017-T, 617/2017-T, 644/2017-T, 370/2018-T, 583/2018-T, 596/2018-T, 600/2018-T e 613/2018-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 dúvidas se não suscitaram ao Supremo Tribunal Administrativo que, em acórdão de 20-02-2019, proferido no Proc. 0901/11.0BEALM.0692/17 – reportando-se a mais-valias realizadas em 2010, portanto já na vigência das alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007 - se pronunciou sobre a matéria em causa nos seguintes termos:

“12. O Estado Português, através da Lei 3-B/2010 de 28-04, instituiu um regime opcional, ex vi n.ºs 7 e 8 do artigo 72.º do CIRS, com vista à equiparação dos não residentes aos residentes, permitindo àqueles a opção de englobamento dos rendimentos obtidos por mais-valias imobiliárias e, assim, serem tributados em condições similares às dos residentes.

13. Tratando-se de um regime opcional e mantendo-se o regime geral discriminatório, a sua apreciação foi objecto do Acórdão Gielan de 18-03-2010 do TJUE, que veio a manter as anteriores conclusões referidas no Acórdão Hollmann.

14. E no caso sub judice foi a Autoridade Tributária que determinou a forma de tributação, através da correcção da liquidação, não validando os elementos declarados pelos Impugnantes na sua declaração anual de IRS, não dando hipótese do exercício desta opção aos Impugnantes.

15. *Mesmo assim, tal regime opcional não vem sanar a discriminação entre as normas do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS e o artigo 56.º do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, já que a norma anterior se manteve como geral, apenas sendo criada uma outra opcional.*

16. *Na verdade, já este STA se pronunciou em situação similar à presente - acórdão de 03-02-2016, Proc. 01172/14 – negando provimento a um recurso e decidindo no sentido de que tributação em sede de mais valias imobiliárias apuradas por um não residente, devem ser consideradas apenas em 50%, evitando assim a situação discriminatória que a Fazenda Pública pretende ver aqui reconhecida.*

17. *Concluindo que a aplicação do n.º 2 do artigo 43 do CIRS, que discrimina negativamente a tributação dos não residentes face aos residentes, é incompatível com o direito comunitário, porque limita os movimentos de capitais que o artigo 56 do Tratado CE consagra”*

Acompanhando, sem reservas, a jurisprudência do STA e do CAAD acima referidas, e o acórdão proferido no Processo n.º 208/2019-T que aqui se transcreveu, considera o Tribunal que se não suscitam dúvidas quanto à incompatibilidade com o direito europeu das normas aplicadas à liquidação aqui impugnada.”

...

Face ao acima exposto, também neste processo, se impõe que se adira à decisão CAAD Processo nº 846/2019-T, quando aí concluiu:

“Nestes termos, julga-se incompatível com o direito europeu 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 não residentes, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º do TFUE”.

Consequentemente, os actos de liquidação aqui em causa, desconsiderando aquela limitação, encontra-se ferido de ilegalidade. Restringindo-se a ilegalidade apenas àquele excesso de tributação e nela se centrando em exclusivo o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, devem ser esses actos parcialmente anulados.

**B) Direito ao reembolso do valor do IRS pago a mais.
Direito a juros indemnizatórios.**

Na sequência da ilegalidade parcial do ato de liquidação controvertido, há lugar a reembolso do imposto pago ilegalmente, por força do disposto nos artigos 24.º n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

Procede, pois, o pedido de reembolso da quantia de IRS correspondente ao IRS liquidado considerando 100% das mais-valias e não, apenas 50%.

No que concerne a juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º 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 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, *«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»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de*

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 termo do prazo da execução da decisão».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, 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 se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário 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 do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece 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*» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 - 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.

2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução. (Aditada pela Lei n.º 9/2019, de 1 de fevereiro)

4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 - No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas. (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

Revertendo o que se referiu para o caso concreto deste processo, verifica-se que deve ser aplicado o regime do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, porquanto o erro de liquidação deve ser imputável à Requerida, que a levou a efeito por sua iniciativa, pelo que são devidos juros indemnizatórios aos Requerentes, devendo ser contados desde a data do efectivo pagamento e calculados sobre a importância de € 3 002,99 (€ 1 501,50 por cada sujeito passivo), nos termos do disposto no artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data de pagamento, (15.02.2019) nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 3, alínea d), e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva.

IV. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos expostos, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, pelo que, consequentemente:

1. Anulam-se parcialmente os actos tributários de liquidação do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares com o n.º 2019... (Documento n.º 2019...), e com o n.º 2019... (Documento n.º 2019...), ambas no montante de € 3.002,99, na parte da colecta do IRS que foi liquidada e paga a mais de € 3 002,99 (1/2 por cada sujeito passivo);
2. Condena-se a AT a proceder ao reembolso da quantia de € 3 002,99 (€ 1 501,50 por cada sujeito passivo), e bem assim no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados sobre o valor a reembolsar, contados desde a data do efectivo pagamento (15.02.2019) e até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

V - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 3 002,99 nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI – CUSTAS

Custas de € 612,00, a suportar pela Requerida, conforme o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 04 de Abril de 2021
Tribunal Arbitral Singular,

Augusto Vieira