

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 465/2020-T

Tema: IRS – Mais – Valias – Residente em Estado Membro da EU.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

- 1 A..., solteiro, maior, de nacionalidade alemã, titular do NIF¹..., residente em ..., República Federal da Alemanha, vem, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT², aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, conjugados com a alínea a) do artigo 99.º e a alínea b) do n.º 1 do artigo 102.º, ambos do CPPT³, requerer a constituição de Tribunal Arbitral singular, em matéria tributária, com vista à declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato tributário de liquidação de IRS⁴ n.º 2020..., de 17.07.2020, referente ao ano de 2019, que determinou imposto a pagar no valor de € 38.760,96, o que faz nos termos e com os fundamentos expostos na sua petição e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

¹ Acrónimo de Número de Identificação Fiscal

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

³ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

⁴ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

2 - O pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro e veio a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD⁵, em 18/09/2020, notificado à ATA⁶ na mesma data.

3 -Nos termos e para efeitos do disposto no nº1 do artigo 6º e da alínea a) do artigo 11º, ambos do RJAT, por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 11/11/2020, designado árbitro o licenciado Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.

4 -As partes foram notificadas dessa designação não tendo qualquer delas manifestado vontade de a recusar, vindo o Tribunal a ser constituído em 15/12/2020, de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5 -Com o seu pedido, visa o Requerente a anulação parcial da aludida liquidação no montante de € 19 380,48, por desrespeito ao Direito Comunitário.

6- Suporta o seu ponto de vista, em síntese, no entendimento de que sendo um não residente no ano de 2019, domiciliado num Estado-Membro da União Europeia, mais concretamente na República Federal Alemanha, fez constar no anexo G da declaração modelo 3 como único rendimento obtido em território português no aludido ano de 2019, mais-valias imobiliárias obtidas com a alienação do imóvel, constante no referido anexo.

7- O Requerente declarou pretender a tributação pelo regime geral e em consequência foi pela ATA emitida a já identificada liquidação que incidiu sobre a totalidade do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias.

8- Entende que este procedimento da ATA desrespeita e viola o direito comunitário, constituindo uma discriminação injustificada, relativamente aos contribuintes residentes que são tributados apenas por 50% das mais-valias obtidas, conforme artigo 43º nº 2 do CIRS⁷.

⁵ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

⁶ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁷ Acrónimo de Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

9- Refere a apreciação que o TJUE⁸ fez do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, no acórdão, de 11 de outubro de 2007, proferido no processo C-443/06 (Acórdão Hollmann) que prevalece sobre o direito interno conforme n.º 4 do artigo 8º da CRP⁹.

10 - Na sequência do qual, os tribunais nacionais adotaram uma posição consentânea com o ali decidido, sendo disso exemplo, entre outros, os arestos do STA¹⁰ de 16.01.2008, proferido no processo n.º 0439/06, de 22.03.2011, proferido no processo n.º 01031/10, de 30.04.2013, prolatado no processo n.º 01374/12 e de 03.02.2016, prolatado no processo n.º 01172/14; no mesmo sentido, mais recentemente, foi proferido o acórdão do STA, de 20.02.2019, no processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17 e decisões dos Tribunais Arbitrais que vão no sentido por si propugnado, terminando pedindo a anulação parcial da liquidação aqui em causa e a restituição do imposto a mais pago no montante de € 19 380,46, por não ter sido considerado apenas 50% do saldo de mais-valias apurado.

11- Por último, considerando que, apesar de não concordar com a liquidação em causa, fez o seu pagamento, pelo que o montante do imposto que lhe venha a ser devolvido por pagamento indevido, deverá ser acompanhado dos correspondentes juros indemnizatórios devidos, ao abrigo do artigo 43º n.º 1 da LGT¹¹.

12- Por sua vez a ATA e também síntese, considera que o presente pedido de pronúncia arbitral deverá ser declarado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida, com as devidas e legais conseqüências.

13 – Suporta o seu ponto de vista no facto do legislador nacional, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, Lei do Orçamento de Estado para 2008, ter harmonizado o direito interno com o comunitário.

14 - 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 CIRS e consultada a respetiva declaração do Requerente, verifica-se que no quadro 8 B foi

⁸ Acrónimo de Tribunal de Justiça da União Europeia

⁹ Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

¹⁰ Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

¹¹ Acrónimo de Lei Geral Tributária

assinalado o campo 4 (não residente) e o campo 7 (pretende a tributação pelo regime geral aplicável aos não residentes).

15 – Ora o Requerente podia ter optado pela tributação como residente em território português e assim beneficiar do pretendido, acionando essa opção na declaração de IRS, mas não o fez, porque, a fazê-lo, teria também de declarar todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional.

16- Tendo declarado pretender a tributação pelo regime geral, foi esta aplicada à Requerente, motivo pelo qual não foram tidos em conta apenas 50% da mais-valia apurada com a alienação do imóvel mencionado no quadro 4 do anexo G da respetiva declaração modelo 3, mas a sua totalidade aplicando-se a taxa autónoma de 28% sobre o valor dessa mesma mais-valia, nos termos previstos no regime geral de tributação em IRS, pelo qual a Requerente expressamente declarou pretender ser tributada, conforme estipula a alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS.

17 - O quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data do Acórdão do TJCE¹², tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.ºs 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12.

18 – Por último, refere que o artigo que a Requerente pretende que lhe seja aplicado (43.º, n.º 2, do CIRS) está incluso no capítulo II do Código que tem como epígrafe "Determinação do rendimento coletável", mas para efeitos de incidência (no que toca à matéria das mais-valias) os artigos relevantes são o 9.º e 10.º do CIRS, pedindo que se afaste a hipótese de ato claro ou de ato aclarado, por não verificado pelo que se tem de forçosamente considerar que se levantam dúvidas suficientes, em face da jurisprudência invocada, que obstam à aceitação do entendimento do aqui Requerente sem prévia consulta ao TJUE, para que este possa exercer as suas competências próprias, nos termos dos Tratados com a consequente suspensão dos autos até prolação de decisão do TJUE.

¹² Acrónimo de Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia

II - SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído, é competente, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2º nº 1 alínea a) e artigo 5º nº 1 e 2, ambos do RJAT e após a junção da resposta da ATA, proferiu em 28/01/2021 o seguinte despacho: “Notifique-se o Requerente para, em 5 dias, querendo, pronunciar-se sobre o pedido de suspensão da instância deduzido pela requerida”.

Veio o Requerente por requerimento de 01/02/2021 considerar a inexistência de qualquer fundamento para proceder ao pretendido reenvio prejudicial para o TJUE, com a inerente suspensão da presente instância.

Em 03/02/2021 o Tribunal proferiu o seguinte despacho: “Face ao pedido formalizado na sua resposta, pela requerida, relativamente à suspensão da instância, sujeitando a questão controvertida à apreciação do TJUE e tendo sido notificado o Requerente para se pronunciar, querendo, sobre o pedido, veio este, dentro do prazo concedido, arguir a inexistência de qualquer fundamento para proceder ao pretendido reenvio prejudicial para o TJUE, com a inerente suspensão da presente instância, suportando o seu ponto de vista na jurisprudência enunciada no requerimento junto aos autos que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais. Embora se compreenda o ponto de vista do requerente, porém, atendendo a que as decisões arbitrais são, irrecorríveis, exceto nos casos previsto no artigo 25º do RJAT e que, questão semelhante à dos presentes autos, já foi submetida ao TJUE no âmbito do Pº 598/2018 do CAAD que aguarda decisão e ainda que, com o mesmo fundamento, foi decretada a suspensão da instância no Pº 241/2019 do CAAD até à ocorrência da decisão do TJUE no Pº 598/2018, o Tribunal não procedeu ao reenvio solicitado, mas suspende a presente instância até à aludida ocorrência, ficando a Requerida obrigada a juntar decisão proferida pelo TJUE no processo 598/2018, no prazo de 5 dias, a contar do seu conhecimento.”

Em 25/03/2021 o Tribunal proferiu novo despacho: “Estão os autos suspensos, ao abrigo do Despacho de 03/02/2021, aguardando decisão do TJUE sobre matéria idêntica à constante nos

presentes autos. Tendo o TJUE proferido decisão (conforme Pº C-388/19,i publicado no dia 18 de março de 2021 e disponível para consulta pública em

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=239005&pageIndex=0&doClang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7019302>), decreta-se o fim da suspensão dos autos e dispensa-se a junção aos mesmos, por parte da Requerida, da respetiva cópia.

Considerando desnecessárias outras diligências, nomeadamente a reunião do artigo 18º do RJAT e a produção de alegações, consideramos reunidas as condições para proferir decisão, designando-se o dia 20 de abril próximo para a sua prolação, devendo o Requerente, até essa data, fazer prova junto do CAAD do pagamento da taxa de justiça subsequente”.

Assim, tendo em conta que as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4º e 10º n.º.2, ambos do RJAT, não enfermado o processo de nulidades e não havendo questões prévias a decidir, consideram-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:

- a) O Tribunal tem que decidir se, a liquidação posta em crise deverá ser anulada parcialmente no montante de € 19 380,46, nos termos requeridos ou, se pelo contrário, deverá ser mantida na ordem jurídica, por não sofrer de qualquer ilegalidade, como pretende a Requerida.
- b) Se em caso de anulação da liquidação nos termos requeridos, deverá ou não o imposto indevidamente pago ser acompanhado de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais;

2 - Matéria de Facto

- a) O Requerente, conforme declarou, residiu em Portugal entre 2004 e 2015, sendo um cidadão alemão, atualmente a residir em ..., República Federal da Alemanha.
- b) Em 01.06.2005, adquiriu, pelo preço de € 222.500,00 (duzentos e vinte e dois mil e quinhentos euros), a fração autónoma, destinada exclusivamente a habitação, designada pela letra “C”, correspondente ao piso um do edifício 5 A1, com a identificação 1 A, com uma arrecadação no piso menos um com o número 7 e dois estacionamentos no piso menos um com os números 5 e 55, que parte do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito na ..., ..., lote ..., freguesia de ..., concelho de Loures.
- c) Em 11.01.2019, o Requerente vendeu, pelo preço de € 432.000,00 (quatrocentos e trinta e dois mil euros), o aludido imóvel, tendo entregado em 18/04/2020 a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2019, na qual declarou, quanto à respetiva residência fiscal [campo 8], ser não residente, residir em país da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (276) e pretender a tributação pelo regime geral.
- d) Em consequência a ATA emitiu em 17.07.2020 a liquidação n.º 2020 ... de IRS referente ao ano de 2019, na qual foi apurado o imposto a pagar no valor de € 38.760,96 (trinta e oito mil setecentos e sessenta euros e noventa e seis cêntimos) e em 25.08.2020, apesar de não se conformar com aquela liquidação de IRS, o Requerente efetuou o pagamento integral do aludido valor, apurado sobre o saldo de € 138 432,00.

Esta é a matéria de facto que o Tribunal selecionou, considerou provada e pertinente para a decisão da causa face ao artigo 75º da LGT, aos elementos juntos aos autos pelas partes e por elas aceites.

Não consideramos a existência de outros factos relevantes para a decisão que não tenham sido dados como não provados.

3- Matéria de Direito

3.1- Da legalidade da liquidação

Tendo já sido apreciada a posição das partes, cabe ao Tribunal apreciar e decidir, se o procedimento da ATA, tributando, a mais-valia obtida, na sua totalidade, pela taxa autónoma de 28% prevista no artigo 72º do CIRS, é ou não violador do direito da União Europeia e consequentemente declarar ou não ilegal a liquidação aqui posta em crise.

Resulta da alínea a) do nº 1 do artigo 10º do CIRS que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem, entre outros, da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

O nº 4 do mesmo normativo estipula que o ganho sujeito a tributação corresponde à diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição sendo que este é corrigido pela aplicação do coeficiente de desvalorização monetária, acrescido dos encargos e despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação do imóvel, conforme artigos 50.º e 51.º do CIRS.

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, conforme artigo 43.º, n.º 1, do CIRS, estipulando o seu nº 2, alínea b) que esse saldo é apenas considerado em 50% do seu valor, no caso de transmissões efetuadas por residentes.

Ainda quanto a estes, sobre esse valor, incidem as taxas gerais previstas no artigo 68º do CIRS. Diferente é a situação para os não residentes em território português, o artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do CIRS prevê a aplicação de uma taxa autónoma especial de 28%, aplicável à totalidade das mais-valias, podendo o Requerente optar pelo regime previsto nos n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º o que, no caso concreto, não fez essa opção.

O artigo 63.º do TFUE¹³ estabelece a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais e pagamentos entre Estado Membros e entre estes e países terceiros, conforme redação que se transcreve: “1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

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

A quase totalidade das decisões dos Tribunais Arbitrais tem sido no sentido de considerar o procedimento seguido pela ATA, desrespeitador do direito da União Europeia mesmo após a nova redação do artigo 72º do CIRS introduzida pela Lei 67-A de 2007, nomeadamente, do artigo 63º do Tratado, que constitucionalmente se impõe ao direito interno.

É invocada pela ATA a decisão proferida no processo 539/18-T que acolhe e decide favoravelmente ao seu ponto de vista, considerando que o atual regime opcional, permitido aos sujeitos passivos, se adequa ao direito da União Europeia, cabendo a estes fazer a opção. Respeitamos, mas não acompanhamos o aí decidido, aliás como já sucedeu nos Processos 55/2019 e 438/2020 no qual considerámos incompatível com o direito comunitário o regime que resulta da conjugação do artigo 43.º, n.º 2, com o artigo 72.º do CIRS, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, nos quais seguimos de perto o decidido no processo 600/2018.

Nos presentes autos, foi suscitada, pela Requerida, o pedido de reenvio prejudicial tendo em conta que o quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data da jurisprudência invocada pelo Requerente e tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.º 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72 º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 devendo-se julgar não verificadas a hipótese de ato claro ou de ato aclarado, pelo que tem de forçosamente considerar que se levantam dúvidas suficientes, em face da jurisprudência e circunstâncias por ela invocadas, que obstam à aceitação do entendimento aqui referido pelo Requerente sem prévia consulta ao TJUE, para que este possa

¹³ Acrónimo de Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

exercer as suas competências próprias, nos termos dos Tratados, suspendendo-se a instância arbitral e sujeitar a questão ao referido Tribunal, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE), a que o Estado Português se vinculou nos termos do TFUE. Como já se viu o Tribunal não procedeu ao reenvio prejudicial solicitado pela Requerida mas suspendeu a instância até à ocorrência da decisão do TJUE no Pº 598/2018.

Por mail, de 22 de Março último, o CAAD informou o Tribunal que o TJUE havia proferido decisão sobre a matéria disponível, para consulta pública, em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=239005&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7019302>.

Após consulta e análise do referido Acórdão, foi por Despacho de 25 de Março último decretado o final da suspensão dos presentes autos, prosseguindo os mesmos para decisão final.

Do referido Acórdão do TJUE, extrai-se que o mesmo sufraga a jurisprudência que vinha sendo seguida, quase na totalidade, pelos Tribunais Arbitrais do CAAD que acompanhámos, nomeadamente nos Pº 55/2019 e 438/2020, transcrevendo-se a sua conclusão: **O artigo 63.º TFUE, lido em conjugação com o artigo 65.º TFUE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável “.**

Assim, fica patente que o procedimento da Requerida é discriminatório para os sujeitos passivos não residentes, relativamente aos residentes, mesmo quando é dada a possibilidade do seu afastamento, usando a opção do regime previsto nos n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º do CIRS, pelo que consideramos parcialmente ilegal a liquidação de IRS n.º 2020... aqui posta em crise, por violação do direito comunitário, na parte em que condiciona os não residentes, domiciliados num Estado Membro, da possibilidade de usufruírem das disposições contidas no nº 2 do artigo

43º do CIRS, com a conseqüente anulação do imposto indevidamente pago no montante de € 19 380,48, nos termos do artigo 163º, n.º 1 do CPA¹⁴, subsidiariamente aplicável, nos termos do artigo 2º, alínea c), da LGT, restituindo ao requerente esse mesmo valor.

3.2 – Do pagamento de Juros Indemnizatórios

O Requerente pede o reembolso do valor do IRS indevidamente pago de € 19.380,48, acrescido de juros indemnizatórios.

Tendo em conta as disposições contidas 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 ATA, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos 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.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT artigo 43.º, n.º 1 e no CPPT artigo 61.º, n.º 5, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS em causa nos presentes autos, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

¹⁴ Acrónimo de Código de Procedimento Administrativo

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral procedente nos termos requeridos, com a consequente devolução ao Requerente do imposto liquidado e pago em excesso, no montante de € 19.380,48, acrescido do montante de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, contados deste a data do pagamento até à data do reembolso.
- b) Fixar o valor do Processo em € 19 380,48, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº 1e 4 do CPC¹⁵, 97-A nº 1 alínea b) do CPPT e 3º nº 2 do RCPAT¹⁶.
- c) Fixar as custas, no montante de € 1 224,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, a cargo da Requerida, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 20 de abril de 2021

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º,nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º,nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O Árbitro,

¹⁵ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹⁶ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Arlindo Francisco