

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 815/2019-T

Tema: IRS - Artigo 43.º, n.º 2, Código do IRS - Tributação de mais-valias imobiliárias de não residentes – Países – Terceiros – Reenvio Prejudicial.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., (doravante designado por “Requerente”), residente em ..., ...,, Suíça, apresentou, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, *i.e.*, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), o pedido de constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração de ilegalidade do ato de liquidação n.º 2018... de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), no valor de € 57.080,53:

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 22 de dezembro de 2019.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 21 de fevereiro de 2020.

B) História Processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente veio deduzir impugnação contra o ato de liquidação de IRS n.º 2018..., no valor de € 57.080,53.

5. Como causa do pedido, o Requerente alega ser residente na Suíça desde 2013, tendo em setembro de 2018, alienado a fração autónoma designada pela letra "F" do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, situado em ..., na Rua ..., números ..., ..., ... e ..., Lisboa, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ..., freguesia de ..., e inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo ..., pelo valor de € 515.000,00.

6. Mais refere que apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano 2018, a qual foi acompanhada de um único anexo – o Anexo G – Categoria G, tendo declarado, relativamente ao imóvel alienado anteriormente descrito, um valor de realização de € 515.000,00, um valor de aquisição de € 225.000,00 e despesas e encargos incorridos no montante de € 43.390,96.

7. O Requerente foi notificado da liquidação de IRS relativa ano de 2018, da qual resultou imposto a pagar no valor de € 57.080,53, tendo verificado que, no cálculo do imposto devido, ao abrigo do n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRS, a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicou a taxa de 28% à totalidade do rendimento resultante da mais-valia realizada pelo Requerente, ao invés de ter considerado 50% daquele valor, conforme deveria resultar do estatuído no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS.

8. O Requerente veio, assim, solicitar a anulação do referido ato de liquidação, por padecer de vício de violação de lei, tendo invocado a alínea a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

9. Para tanto, o Requerente acusa ser ilegal a liquidação de IRS emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que entende que a limitação a 50% do valor das mais-valias prevista no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS é aplicável, por força da proibição da discriminação e da restrição da liberdade de circulação de capitais na União Europeia,

invocando essencialmente o Acórdão do TJUE de 11/07/2007, proferido no âmbito do processo n.º C-443/06 (Acórdão Hollmann).

10. Não obstante residir na Suíça, o Requerente entende que esta jurisprudência é-lhe aplicável, face ao artigo 25.º do anexo I do Acordo entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros e a Confederação Suíça; com efeito, o Requerente solicitou que o presente tribunal declarasse a ilegalidade do referido ato de liquidação de IRS, condenando-se a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso da quantia indevida e, bem assim, no pagamento de juros indemnizatórios.

11. Devidamente notificada, a Requerida veio apresentar resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, alegando, para tal, o seguinte:

12. Que a matéria sujeita à apreciação do Tribunal Arbitral, reporta-se à exclusão da incidência de imposto de mais-valias a 50%, obtidas por um não residente em Portugal, violar o Direito Comunitário, pelo n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS.

13. Que o Requerente, não residente para efeitos fiscais, declarou o facto tributário decorrente da alienação onerosa de um imóvel concretizada em 2018, tendo sido, enquanto tal, sujeito a tributação nos termos do regime geral aplicável aos não residentes de acordo com o disposto no artigo 72.º do Código do IRS.

14. A Requerida defende que a contrariedade com o Direito Comunitário da disciplina da tributação das mais-valias imobiliárias de não residentes resultante dos artigos 72º, n.º 1 e 43º, n.º 2 do Código do IRS e discutida no Acórdão C - 443/06 do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 2007OUT11, deixou de existir com o aditamento dos n.ºs 7 (atual n.º 14) e 8 (atual n.º 15) ao artigo 72.º do Código do IRS efetuada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12.

15. Mais refere que por força destas alterações legislativas as declarações de rendimentos de Modelo 3, respeitantes a 2008 e anos seguintes, passaram a ter um campo para ser exercida opção pela taxa do artigo 68º do Código do IRS.

16. Assim, alega a Requerida que o apuramento do imposto a pagar foi determinado em cumprimento das regras do direito interno português aplicáveis a contribuintes não residentes em Portugal ou noutro país integrante da União Europeia, dispondo o artigo 72º n.º 1 a) do Código do IRS, a sua sujeição à taxa autónoma de 28%.

17. Além do mais, a contrariedade face às normas de direito comunitário não seria de invocar no caso concreto, uma vez que o Requerente não é residente em território português nem em outro país integrante da Comunidade Europeia, com efeito, a Requerida solicita a respetiva absolvição do pedido e, conseqüentemente, que o ato tributário em análise, por não violar qualquer preceito legal ou constitucional, seja mantido na ordem jurídica.

18. Por despacho de 01 de setembro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

19. Decidiu o presente Tribunal Arbitral convidar as partes, querendo, a produzir alegações finais, no prazo de 10 dias, e em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, fixou como prazo limite para a decisão arbitral 31 de outubro de 2020.

20. Na sequência do aludido despacho, o Requerente apresentou alegações escritas em 18 de setembro de 2020, mantendo-se, na essência, os argumentos já mobilizados no processo.

21. A Requerida, por sua vez, optou por não produzir alegações finais mantendo-se integralmente o já aduzido na resposta.

22. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (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).

II. Questão a decidir

23. A questão a apreciar e a decidir, prende-se com saber se a diferença estabelecida pelo artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, relativamente à base de incidência em IRS das mais-valias decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, entre residentes e não residentes em território português, é incompatível com a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE, por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

A) Factos provados

24. Examinada a prova documental produzida pelas partes, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- a) O Requerente é residente na Suíça desde 2013, aí exercendo a sua atividade profissional.
- b) Em dezembro de 2005, adquiriu um imóvel sito em Portugal, correspondente à fração autónoma designada pela letra "F" do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, situado em ..., na Rua ..., números ..., ..., ... e ..., Lisboa, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... - freguesia de ... - e inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo
- c) O Requerente adquiriu o referido imóvel pelo valor de € 210.000,00, destinado a habitação própria e permanente, tendo em 2009, o valor de aquisição do referido imóvel sido alvo de atualização por parte da AT, passando a ter um valor de € 225.000,00, o que despontou o pagamento do IMT devido no valor de € 1.050,00 pelo Requerente.
- d) Em setembro de 2018, o Requerente alienou a fração supra referida pelo valor de € 515.000,00.

- e) Sequentemente, em 30 de maio de 2019 apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano 2018, a qual foi acompanhada de um único anexo – o Anexo G – Categoria G, tendo declarado, relativamente ao imóvel alienado, um valor de realização de € 515.000,00, um valor de aquisição de € 225.000,00 e despesas e encargos incorridos no montante de € 43.390,96.
- f) Ademais, o Requerente não obteve, com referência ao ano de 2018, outros rendimentos sujeitos a tributação em Portugal.
- g) Conforme assinalado pelo Requerente no quadro 8B da sua declaração de rendimentos Modelo 3, o Requerente foi sujeito a tributação nos termos do regime geral aplicável aos não residentes, ao invés da aplicação das taxas gerais do artigo 68.º do Código do IRS e demais regras aplicáveis aos residentes.
- h) O Requerente foi notificado da liquidação de IRS relativa ano de 2018, da qual resultou imposto a pagar no valor de € 57.080,53.
- i) No cálculo do imposto devido, ao abrigo do nº 1 do artigo 43º do Código do IRS, a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicou a taxa de 28% à totalidade do rendimento resultante da mais-valia realizada pelo Requerente, ao invés de ter considerado 50% daquele valor, face ao estatuído no nº 2 do artigo 43.º do Código do IRS.
- j) O Requerente procedeu ao respetivo pagamento em 2 de setembro de 2019.
- k) O Requerente não reagiu administrativamente contra o referido ato de liquidação (reclamação graciosa, pedido de revisão ou recurso hierárquico).

B) Factos não provados

25. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

IV. Do Direito

26. Fixada a matéria de facto, cumpre analisar a questão de direito colocada pelo Requerente.

A. Quadro Jurídico

27. No que respeita ao enquadramento jurídico da questão em apreço, importa primeiramente aludir ao artigo 15.º, n.º 2 do Código do IRS que prevê que a tributação dos não residentes seja regida pelo princípio da territorialidade, ao abrigo do qual, apenas os rendimentos obtidos em território português são tributados pelo Estado português.

28. No caso *sub judice*, a mais-valia realizada pelo Requerente respeita a alienação de um imóvel localizado em Portugal, fator este, de localização, que atrai a competência para tributar o facto tributário para o Estado Português, sendo o rendimento enquadrável na categoria G, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, alínea a) do Código de IRS.

29. Ademais, segundo o artigo 10.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS, a mais-valia deve ser calculada pela diferença entre o valor de realização e o valor da aquisição do imóvel, deduzido dos custos incorridos com a alienação.

30. Por seu turno, o n.º 1 do artigo 43.º do mesmo Código determina que o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias será o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano.

31. O artigo 43.º, n.º 2, do Código de IRS prevê um regime especial de tributação para os residentes em Portugal, ao abrigo do qual, para efeitos do cálculo da mais-valia imobiliária sujeita a imposto, o saldo da alienação é apenas considerado em 50% do seu valor.

32. Contrariamente, e interpretando o teor literal da referida norma a *contrario sensu*, no que respeita às mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes seria de considerar 100% do saldo da mais-valia apurado, constatando-se, assim, existir naquela norma, um regime

diferenciado de tributação entre residentes e não residentes, ao permitir-se que as mais-valias dos residentes sejam apenas consideradas em 50% do seu valor, ao passo que para os não residentes em Portugal as mais-valias são consideradas na sua totalidade.

33. Ainda a respeito do quadro jurídico a aplicar ao ora Requerente, resulta a aplicação da taxa especial de 28% prevista no artigo 72.º, n.º 1, a), do Código do IRS, que refere “1 - São tributados à taxa autónoma de 28%: a) As mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado.”

B. Argumentos das partes

34. O Requerente entende que o regime de tributação das mais valias imobiliárias decorrente do Código do IRS, é incompatível com o direito europeu, principalmente, com o princípio da livre circulação de capitais previsto no n.º 1 do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ("TFUE") que determina serem proibidas “todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros”.

35. Nesta matéria, o Requerente destaca, em sua defesa, o efeito *erga omnes* da livre circulação de capitais como um direito que vai além do âmbito do mercado interno ou do Espaço Económico Europeu e a existência de um efeito direto ao nível das relações com Estados terceiros que envolvam circulação de capitais.

36. Para além disso, o Requerente recorre à vasta jurisprudência existente sobre este assunto para fundamentar a sua posição e pugnar pela ilegalidade do ato de liquidação de IRS, como é o exemplo do célebre “Acórdão Hollmann” proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), a 11 de outubro de 2007, no âmbito do processo C-443/06.

37. Mencionando também a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), no acórdão de 16 de janeiro de 2008, proferido no âmbito do processo n.º 0439/06, onde se concluiu que: “o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, (...) que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o disposto no art.

56.º 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.”

38. De facto, no caso em apreço constata-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu ao cálculo do imposto devido pelo Requerente, considerando para efeitos de determinação do rendimento coletável a totalidade da mais-valia realizada e não aplicando o regime de exclusão de 50% do saldo apurado, previsto no artigo 43.º, n.º 2, alínea b), do Código do IRS.

39. Para fundamentar a sua posição a Autoridade Tributária, embora não contestando a jurisprudência invocada pelo Requerente, alega que o atual “*quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, 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.*”

40. Entende a Autoridade Tributária que, embora a discriminação não tenha sido eliminada por via de uma alteração direta do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, introduziu-se a possibilidade de os residentes noutra Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu optarem pela tributação ao abrigo do regime geral constante no artigo 68.º do Código do IRS prevista para os sujeitos passivos residentes, sendo que a determinação da taxa teria em conta todos os rendimentos incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, o que não fez.

41. Ainda assim, a AT alega que a opção pela tributação das taxas gerais promovida pela alteração legislativa traduzida no artigo 72.º, n.º 14 e 15 do Código do IRS não seria aplicável ao Requerente.

C. Apreciação

42. Nos termos do n.º 1 do artigo 63.º do TFUE, “*são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros*”, competindo ao presente Tribunal avaliar se a aplicação ao caso concreto da norma do artigo

43.º, n.º 2, do Código do IRS, constitui uma restrição aos movimentos de capitais entre Estados-Membros da União Europeia (neste caso, Portugal) e a Suíça, que torna ilegal a liquidação do IRS de 2018 do Requerente.

43. Mais importante, compete ao presente Tribunal percorrer a jurisprudência existente sobre o assunto, garantido a uniformidade e credibilidade do sistema europeu.

44. A menção exclusiva a residentes do referido artigo, não deixa margem para dúvidas: a tributação apenas sobre 50% da mais-valia imobiliária obtida pelo contribuinte, está prevista para os residentes em território português, pelo que o referido normativo é restritivo na medida em que faz depender o acesso a um regime potencialmente mais favorável, da condição do sujeito passivo residir em território português.

45. Assim, entende o presente Tribunal existir um tratamento diferenciado para residentes e não residentes no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, que afronta a imposição da livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º, n.º 1 do TFUE, e, bem assim, o primado do Direito da União Europeia, que implica que os Estados Membros não possam aplicar normas nacionais contrárias ao direito europeu, ficando a força vinculativa daquelas normas suspensa até ser sanada a sua desconformidade.

46. Conforme alega, e bem, o Requerente, tanto o Acórdão Hollmann, como de seguida o STA no processo n.º 439/06, de 16 de janeiro de 2008, pronunciaram-se sobre a aplicação exclusiva a residentes em Portugal da incidência de IRS a apenas 50% das mais-valias imobiliárias, prevista no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, no sentido da sua desconformidade com disposto do artigo 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, atual artigo 63.º do TJUE, constituindo um entrave à livre circulação de capitais.

47. O Acórdão Hollmann teve por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo STA, por decisão de 28 de setembro de 2006, submetido no Tribunal de Justiça em 27 de outubro de 2006, tendo decidido o TJUE que a *“legislação nacional como a que está em causa no processo principal tem por efeito tornar a transferência de capitais menos atractiva para*

os não residentes, dissuadindo-os de efectuar investimentos imobiliários em Portugal e, conseqüentemente, operações relacionadas com estes investimentos, tal como a venda de um bem imóvel. 40 - Nestas condições, cabe concluir que o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE.»

48. No mesmo sentido, já se pronunciou o CAAD em diversas decisões sobre casos idênticos, concluindo pela declaração da ilegalidade das liquidações de IRS sobre mais-valias imobiliárias de não residentes, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração da totalidade da mesma, nomeadamente, nos processos números 45/2012-T, 127/2012-T, 748/2015-T, 89/2017-T, 617/2017.T, 370/2018-T e 74/2019-T.

49. Entende o presente Tribunal que esta jurisprudência se aplica ao caso *sub judice* apesar de o Requerente residir na Suíça, dado estarmos perante uma liberdade fundamental com efeito *erga omnes*, tal como resulta expressamente do art. 63.º TFUE.

50. Identificada que está a existência de uma restrição da livre movimentação de capitais entre EM e países terceiros na referida norma nacional, também não se vislumbra existir uma justificação aceitável e especificamente consagrada no art. 65.º, n.º 1, al. a) do TFUE, no sentido de não ser uma medida que serve a prossecução de um objetivo facilmente identificável e plausível, conforme veremos *infra*.

51. Como refere o artigo 65.º, n.º 3 do TFUE, a hipótese de os EM procederem, excecionalmente, a uma diferenciação entre residentes e não residentes, não deve constituir “*um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à liberdade de circulação de capitais*”.

52. O entendimento do CAAD tem confirmado a aplicação desta jurisprudência aos residentes em países terceiros, veja-se, a título de exemplo a decisão proferida no âmbito do processo 63/2019-T, de 18 de Junho de 2019, em que a questão de fundo a apreciar, consistiu em saber

se a norma estabelecida pela legislação nacional no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, consagra uma diferenciação entre residentes e não residentes, incluindo residentes em países terceiros.

53. No referido processo os Requerentes eram residentes nos EUA, tendo aquele Tribunal concluído que *“Em face do princípio do primado do direito comunitário, consagrado no artigo 8º número 4 da Constituição da República Portuguesa, 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.”*

54. Veja-se agora o acórdão do processo n.º 1358/08.9BESNT, de 08-05-2019, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, que tem por objeto uma situação similar ao caso *sub judice*, com a diferença de que os contribuintes alienantes eram cidadãos nacionais com residência em Angola, tendo a relatora com acolhimento no acórdão n.º 06021/12 em 19/06/2017, colocado a questão a título prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia ao abrigo do disposto no art.º 267.º do TFUE, o que fez nos seguintes termos: *“As disposições conjugadas dos artigos 12.º, 56.º, 57.º e 58.º do Tratado da Comunidade Europeia [actuais 18.º, 63.º, 64.º e 65.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia] devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal (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 sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um imóvel situado num Estado-Membro (Portugal), quando essa alienação é efectuada por um nacional desse Estado-Membro, residente em país terceiro (Angola), 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?”*

55. Na resposta a esta questão o TJUE, depois de ter concluído pela incompatibilidade do artigo 43.º, n.º 2 face ao artigo 63.º do TFUE, concentrou-se essencialmente em *“verificar, por um lado, se essa restrição se inclui no âmbito de aplicação da exceção prevista no artigo 64.º, n.º*

1, TFUE e, por outro, se pode ser considerada objetivamente justificada, no sentido do artigo 65.º, n.os 1 e 3, TFUE.

56. No que respeita ao artigo 64.º, n.º 1, do TFUE, este normativo dispõe o seguinte:

“1. O disposto no artigo 63.o não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou da União adotada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento direto, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais. Em relação às restrições em vigor ao abrigo da legislação nacional na Bulgária, na Estónia e na Hungria, a data aplicável é a de 31 de dezembro de 1999.”

57. Relativamente a este ponto, o Tribunal concluiu que a versão originária do Código do IRS não distinguia os residentes e os não residentes quanto à exclusão de 50% do valor da mais-valia imobiliária, pelo que não seria uma restrição em vigor a 31 de dezembro de 1993:

“32 No caso em apreço, segundo o tribunal de reenvio, a disposição aplicável ao litígio no processo principal, a saber, o artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, na redação resultante da Lei n.º 109-B/2001, já estava em vigor, em substância, na redação originária daquele código, em vigor desde 1 de janeiro de 1989.

33 Todavia, há que salientar que, na versão originária do CIRS, citada pelo órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 41.º, n.º 2, deste código, a que corresponde atualmente o artigo 43.º, n.º 2, do mesmo, não estabelecia uma distinção entre residentes e não residentes no que respeita à limitação das mais-valias a 50% do seu valor para efeitos de determinação do imposto. Em contrapartida, na versão do CIRS em vigor à data dos factos do processo principal, na redação resultante da Lei n.º 109-B/2001, os não residentes estão excluídos desta limitação.”

58. No que respeita ao artigo 65.º, n.º 1 e n.º 3 do TFUE, este normativo exige que a diferença de tratamento entre residentes e não residentes diga respeito a situações objetivamente não

comparáveis, ou que a diferença seja justificada por razões imperiosas de interesse geral, tendo o Tribunal de Justiça concluído o seguinte:

- Por um lado, que *“não existe nenhuma diferença objetiva das situações dessas duas categorias de contribuintes em causa no processo principal que justifique a desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias por eles realizadas em resultado da alienação de um bem imóvel situado em Portugal. Por conseguinte, a situação em que se encontram os contribuintes não residentes, como os recorridos no processo principal, é comparável à dos contribuintes residentes.*

- Por outro lado, avaliando as razões imperiosas de interesse geral referiu que *“o Governo português alegou que esse regime fiscal tinha o objetivo de evitar penalizar os contribuintes residentes, no quadro da tributação das mais-valias, por lhes ser aplicada uma taxa progressiva, e que, no caso desses contribuintes, existe uma relação direta entre o benefício fiscal resultante da tributação das mais-valias imobiliárias com base numa matéria coletável reduzida a metade e as taxas de tributação progressiva aplicáveis ao conjunto dos seus rendimentos. O Tribunal de Justiça considerou, no entanto, nos n.os 58 a 60 desse acórdão, em substância, que esse nexo direto não estava provado e que, por conseguinte, a restrição resultante dessa disposição do direito nacional não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.”*

59. Com efeito, o TFUE decidiu que *“Uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado nesse Estado-Membro, efetuada por um residente num Estado terceiro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, nesse mesmo tipo de operações, sobre as mais-valias realizadas por um residente naquele Estado-Membro constitui uma restrição à livre circulação de capitais que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não*

é abrangida pela exceção prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE e não pode ser justificada pelas razões referidas no artigo 65.º, n.º 1, TFUE.”

60. Atente-se ainda para o Acordo celebrado entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, sobre a livre circulação de pessoas, assinado no Luxemburgo, em 21 de Junho de 1999, tendo o TJUE já se pronunciado quanto ao artigo 25º do Anexo I do referido Acordo, no âmbito do processo C541/08 em acórdão de 11/2/2010.

61. Com efeito, o referido artigo 25º refere o seguinte:

“1. Os nacionais de uma Parte Contratante que tenham direito de residência e estabeleçam a sua residência principal num Estado de acolhimento beneficiam dos mesmos direitos que os nacionais desse Estado em matéria de aquisição de bens imóveis. Podem, em qualquer altura e independentemente da duração do seu emprego, estabelecer a sua residência principal no Estado de acolhimento, em conformidade com as normas nacionais. O abandono do Estado de acolhimento não implica qualquer obrigação de alienação desses bens.

2. Os nacionais de uma Parte Contratante que tenham direito de residência num Estado de acolhimento mas que aí não estabeleçam a sua residência principal beneficiam dos mesmos direitos que os nacionais desse Estado no que respeita à aquisição de imóveis para efeitos de exercício de uma actividade económica. O abandono do Estado de acolhimento não implica qualquer obrigação de alienação desses bens. Podem ainda ser autorizados a adquirir uma segunda casa ou uma casa de férias. No que respeita a esta categoria de nacionais, o presente Acordo não afecta as normas em vigor em matéria de investimentos de capitais e de compra e venda de terrenos não edificadas e de casas para habitação.

3. Os trabalhadores fronteiriços beneficiam dos mesmos direitos que os cidadãos nacionais no que respeita à aquisição de imóveis para efeitos de exercício de uma actividade económica ou de segunda casa. O abandono do Estado de acolhimento não implica qualquer obrigação de alienação desses bens. Podem ainda ser autorizados a adquirir uma casa de férias. No que

respeita a esta categoria de nacionais, o presente acordo não afecta as normas em vigor no Estado de acolhimento em matéria de investimentos de capitais e de compra e venda de terrenos não edificadas e de habitação.”

62. O TJUE, no referido processo C541/08, interpretou o artigo 25.º do Anexo I em correlação com os artigos 63.º TFUE e 64.º, n.º 1, TFUE, concluindo pelo seguinte:

“1) O artigo 25.º do Anexo I do Acordo entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, sobre a livre circulação de pessoas, assinado no Luxemburgo, em 21 de Junho de 1999, deve ser interpretado no sentido de que a igualdade de tratamento em relação aos nacionais, estabelecida em matéria de aquisição de bens imóveis, é válida exclusivamente para as pessoas singulares.

2) O artigo 64.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que as disposições da Lei do Land de Viena relativa à aquisição de bens imóveis por estrangeiros (Wiener Ausländergrunderwerbsgesetz), de 3 de Março de 1998, que impõem aos estrangeiros, na aceção dessa lei, em caso de aquisição de bens imóveis sitos no Land de Viena, a obrigação de serem titulares de uma autorização para efeitos dessa aquisição ou então a apresentação de um certificado comprovativo de que se encontram reunidos os pressupostos previstos nessa lei para beneficiar da dispensa dessa obrigação, constituem uma restrição à livre circulação de capitais admissível em relação à Confederação Suíça, na qualidade de país terceiro.”

63. Com efeito, neste processo, o TFUE entendeu que do artigo 25.º do Anexo I do referido Acordo, resulta a aplicação do princípio de igualdade de tratamento em relação às pessoas singulares residentes na Suíça, não sendo, por isso, admissível uma restrição à livre circulação de capitais em relação à Confederação Suíça, que tenha entrado em vigor após 1993; no caso, a restrição foi entendida como admissível apenas porque o TFUE entendeu que a mesma já existia em 1993, o que não se verifica com a norma do artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, conforme já apreciado *supra*.

64. Cumpre, porém, descortinar sobre se, tal como a Requerida defende, o efeito discriminatório produzido pelo artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS foi, de facto, superado com a alteração introduzida pela Lei n.º 67-A/2007 de 31 de dezembro, ao artigo 72.º do Código do IRS.

65. Os referidos normativos vieram permitir que 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, possam optar pela tributação desses rendimentos às taxas previstas na tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º.

66. Embora com a referida alteração legislativa tenha-se assistido a um início de mudança podendo agora determinados não residentes optarem por um regime igual ao aplicável aos residentes, o que é certo é que essa alteração não alcança a situação do ora Requerente, por ser residente na Suíça.

67. Mesmo que não seja aplicável, certo é que o artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS permaneceu intacto na ordem jurídica portuguesa, tendo o legislador português imposto ao contribuinte a responsabilidade de anular um efeito discriminatório ao contribuinte, pelo que continua a existir um regime “menos atrativo” para os não residentes, face ao que é aplicável aos residentes.

68. Ademais, não poderá ser ignorado o entendimento que tem vindo ser acolhido pela jurisprudência portuguesa, no sentido de que a introdução do regime das taxas gerais para os não residentes, não afastou o carácter discriminatório da tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por não residentes, que se mantém patente no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS.

69. Como se refere na decisão arbitral n.º 748/2015-T *“há que registar que a solução introduzida pelo legislador para contornar a discriminação contida na supra mencionada norma nacional, faz impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes. A isto acresce um outro reparo que resulta da complexidade de funcionamento do imposto, agravado pela “opção pelo englobamento” de todos os rendimentos obtidos no outro país, para além de outras questões relevantes associadas ao princípio da territorialidade previsto artigo 15º do CIRS, às condições de pessoalização do imposto e à progressividade do*

imposto, dificilmente compatível com uma adequada consideração dos valores auferidos noutro estado membro, no estado atual do direito comunitário.”

70. Entendimento este, acolhido pelo CAAD no âmbito do processo n.º 74/2019-T, em decisão de 22 de maio de 2019: “(...) 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.”

71. Nesta decisão faz-se ainda alusão ao Acórdão Gielen, de 18/03/2010, Processo C-440/08, referido “num caso de evidente paralelismo”, referindo-se 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».

72. Por conseguinte, e por força do primado do direito da União Europeia sobre a legislação nacional dos Estados Membros (conforme artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa) deverá o regime estabelecido no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, ser aplicado

ao ora Requerente, devendo ser proferida nova liquidação, que tenha em consideração apenas 50% das mais-valias resultantes da alienação dos imóveis em apreço.

E) Dos Juros Indemnizatórios

73. O Requerente solicita ainda a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios.

74. Resulta do artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, 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.”*

75. Ao abrigo do artigo 61.º, n.º 1, b), do CPPT, o direito aos juros indemnizatórios é reconhecido pela entidade que determina a restituição oficiosa dos tributos, referindo o n.º 4 do mesmo artigo 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.

76. Ora, tendo presente o artigo 24.º, n.º 5 do RJAT que reconhece ser devido *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* e que o artigo 24.º n.º 1, al. b), do mesmo diploma prevê uma obrigação de reestabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessárias, para o efeito,

77. Assim, condena-se a Requerida a restituir ao Requerente o montante indevidamente pago por esta (€ 28.540,27), acrescido de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

Decisão

78. Nestes termos, decide este Tribunal Singular:

- a. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS 2018...;
- b. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar ao Requerente no montante de € 28.540,27; e
- c. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento indevido até ao seu integral reembolso.

Valor do processo

79. De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 306.º do Código do Processo Civil, da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em **€ 57.080,53 (cinquenta e sete mil e oitenta euros e cinquenta e três cêntimos)**.

Custas

80. Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.142.00**, 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, CAAD, 30 de outubro de 2020

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)