

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 825/2019-T

Tema: IRS - Artigo 43.º, n.º 2 - Tributação de mais-valias resultante da alienação de bem imóvel, realizada por não residentes em território português, mas residentes num Estado-Membro da União Europeia; pedido de reenvio prejudicial.

SUMÁRIO:

I. O reenvio prejudicial para o TJUE só se justifica quando o julgador tenha dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma disposição do direito da União Europeia. Quando tal dúvida não exista, deve o tribunal arbitral limitar-se a aplicar o direito da União Europeia, mesmo que alguma disposição de direito interno com ele se mostre desconforme.

II. A alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS discrimina negativamente os residentes noutros Estados-Membros da União Europeia, se interpretado no sentido de que as mais-valias só serão consideradas em 50% do seu montante se respeitarem a transmissões efectuadas por residentes em território português.

III. A previsão do regime facultativo constante nos números 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS (actualmente, números 14 e 15 do mesmo Código) faz impender sobre os não residentes em território português um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, não sendo a opção de equiparação susceptível de excluir a discriminação em causa.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. A... e B..., contribuintes fiscais números ... e ..., respectivamente, ambos residentes no Reino Unido ..., ..., ... (de ora em diante designados “Requerentes”), apresentaram no dia 03.12.2019 um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando, por um lado, a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) n.º 2019..., no valor de € 10.156,07 (dez mil cento e cinquenta e seis euros e sete cêntimos) e n.º 2019..., no valor de € 16.029,41 (dezasseis mil e vinte e nove euros e quarenta e um cêntimos), referentes ao ano de 2018, como adiante melhor se verá e, por outro, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios pelo pagamento indevido de prestação tributária.
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro o signatário, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
- 1.3. Por despacho de 11.12.2019, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação dos Senhores Dr. C... e D... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 26.02.2020.

- 1.5. No mesmo dia 26.02.2020 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Requerida para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 26.06.2020 a Requerida apresentou a sua resposta, deixando expresso não haver processo administrativo.

B – Posição dos Requerentes

- 1.7. Os Requerentes são e eram já em 2018, para efeitos fiscais, não residentes em território português, sendo residentes, para esses mesmos efeitos, no Reino Unido.
- 1.8. Os Requerentes a 19.09.2013 compraram, em comum e partes iguais, pelo preço de 205.000,00 (duzentos e cinco mil euros), a fracção autónoma designada pela letra ..., sita na Rua ..., n.º ..., freguesia de ..., concelho do Porto, inscrita na respectiva matriz sob o artigo ... e descrita na conservatória do registo predial do Porto sob o n.º ...-..., (adiante o “Imóvel”).
- 1.9. Por escritura pública outorgada a 05.11.2018, os Requerentes (comproprietários em partes iguais) venderam o Imóvel pelo preço de €330.000,00 (trezentos e trinta mil euros).

- 1.10. Os Requerentes submeteram, individualmente, na qualidade de sujeitos passivos não residentes em território português, por residirem, à data da alienação do Imóvel, no Reino Unido, a declaração modelo 3 de IRS, para efeitos de cálculo de mais-valias.
- 1.11. O valor da mais-valia do Requerente A... foi determinado em €36.271,69 (trinta e seis mil duzentos e setenta e um euros e sessenta e nove cêntimos), ao qual foi aplicada a taxa autónoma de 28% nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, de que resultou um imposto a pagar de € 10.156,07 (dez mil cento e cinquenta e seis euros e sete cêntimos).
- 1.12. À Requerente B..., por sua vez, aplicada a mesma taxa autónoma de 28% nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, resultou um imposto a pagar de € 16.029,41 (dezasseis mil e vinte e nove euros e quarenta e um cêntimos).
- 1.13. Os Requerentes, ainda que inconformados, pagaram no dia 04.09.2019 o imposto que lhes foi exigido pela Requerida.
- 1.14. Os Requerente entendem serem ilegais as liquidações ora postas em crise na medida em que elas não consideram, como mandam os números 1 e 2 do artigo 43.º do Código do IRS, apenas metade do valor da mais-valia apurada, como se impunha por força dos princípios da não discriminação de cidadãos e da liberdade de circulação de capitais, a que se referem os artigos 18.º e 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), respectivamente.
- 1.15. No entender dos Requerentes, as mais-valias por cada um deles auferida deviam ser tributadas apenas por metade do seu valor como sucederia, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º e do n.º 2 do artigo 43.º, ambos do Código do IRS, caso eles fossem residentes em território português.

- 1.16. Entendem os Requerentes estarmos perante uma discriminação negativa entre sujeitos passivos residentes em território português e sujeitos passivos não residentes em território português, mas residentes em território de Estado pertencente à União Europeia, uma vez que aqueles, ao contrário destes, beneficiam da desconsideração pela metade do valor das mais-valias imobiliárias.
- 1.17. A referida discriminação negativa consubstancia uma violação dos princípios legais comunitários e nacionais da liberdade de circulação de capitais e da igualdade/não discriminação em razão da residência fiscal, consignados, entre outros, nos artigos 63.º, n.º 1 do TFUE, 5.º, n.º 2 e 55.º da LGT, 6.º do CPA, 13.º e 266.º da CRP.
- 1.18. Ora, nos termos dos números 3 e 4 do artigo 8.º da CRP, as disposições comunitárias prevalecem e vigoram directamente na ordem jurídica interna, cujos órgãos jurisdicionais estão sujeitos à jurisprudência do TJUE.
- 1.19. Sendo a liquidação ora posta em crise ilegal, e tendo sido paga pelos Requerentes prestação tributária superior à que é devida, são-lhes devidos juros indemnizatórios nos termos legais sobre a quantia paga em excesso.

C – Posição da Requerida

- 1.20. Na sequência do Acórdão C – 443/06 do Tribunal da Justiça das Comunidades Europeias de 11 de Outubro 2007, e no sentido de adaptar a legislação nacional à decisão nele sufragada, foram aditados ao artigo 72.º do Código do IRS os números 9 e 10 (numeração à data da alienação, pelos Requerentes, do Imóvel), que permitia aos Requerentes terem optado pelas taxas gerais do artigo 68.º do mesmo código, sendo nesse caso a tributação incidente sobre a totalidade dos seus rendimentos, independentemente de terem sido auferidos em Portugal ou no estrangeiro.

- 1.21. As declarações de rendimentos respeitantes aos anos fiscais de 2008 em diante, mais concretamente o modelo 3, têm um campo para ser exercida a opção pela tributação às taxas do artigo 68.º do Código do IRS.
- 1.22. Ora, consultadas as declarações modelo 3 de IRS entregues por cada um dos Requerentes com respeito ao ano de 2018, verifica-se que nada foi assinalado no respectivo quadro 8 B, e, para que aqueles pudessem ser tributados pelas taxas referidas no artigo 68.º do Código do IRS, ou seja, como residentes, era necessário ter manifestado essa opção e ter preenchido os campos 9 e 11 do respectivo modelo, tendo eles de declarar a totalidade dos rendimentos por si auferidos no estrangeiro.
- 1.23. Acresce que o artigo 43.º do Código do IRS, que os Requerentes entendem aplicar-se-lhes, diz respeito à determinação do rendimento colectável, mas os artigos relevantes são os 9.º e 10.º do mesmo diploma, estes respeitantes à incidência.
- 1.24. Certo é que a alteração legislativa introduzida ao do artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, não foi ainda alvo de apreciação pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), em sede de reenvio prejudicial, para efeitos de apreciação do cumprimento das disposições conjugadas dos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º do TFUE.
- 1.25. Entende a Requerida que a alteração introduzida ao artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, veio adequar plenamente a legislação nacional ao direito da União Europeia, porquanto agora se permite que tanto residentes em território português como residentes em qualquer outro Estado-Membro da União Europeia sejam tributados pelo regime a que alude o artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, em igualdade de circunstâncias, ou seja, sendo tributados por todos os rendimentos que auferiram, tanto os obtidos em território português como os auferidos fora dele.

- 1.26. Assim, no juízo da Requerida, porque se desconhece jurisprudência do TJUE que se debruce expressamente sobre a questão a dirimir nos presentes autos, o tribunal arbitral deverá suspender a presente instância e sujeitar a questão ao dito Tribunal de Justiça, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE).
- 1.27. Não tendo havido nas liquidações ora postas em crise erro imputável aos serviços, não têm os Requerentes direito aos juros indemnizatórios peticionados.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.28. Por despacho de 12.10.2020, o tribunal arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), por entender que as Partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, tendo sido as partes convidadas a apresentar, querendo, as suas alegações, direito que apenas os Requerentes exerceram, corroborando, em termos materiais, a posição que haviam já sido veiculado no pedido de pronúncia arbitral.
- 1.29. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.30. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, estão regularmente representadas, não padecendo o processo de qualquer nulidade.

- 1.31. A coligação de autores, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, é admissível quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, como sucede com o caso objecto dos presentes autos.
- 1.32. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade das liquidações impugnadas.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- 2.1.1. A 19.09.2013, os Requerentes, em comum e partes iguais, adquiriram a propriedade da fracção autónoma designada pela letra ..., sita na Rua ..., n.º..., freguesia de ..., concelho do Porto, inscrita na respectiva matriz sob o artigo ... e descrita na conservatória do registo predial do Porto sob o n.º ...-... (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.2. O valor de aquisição do Imóvel foi de 205.000,00 (duzentos e cinco mil euros) (documento n.º 8 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.3. Por escritura pública outorgada a 05.11.2018, os Requerentes (comproprietários em partes iguais) venderam o Imóvel pelo preço de €330.000,00 (trezentos e trinta mil euros) (documento n.º 7 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).

- 2.1.4. À data da venda do Imóvel, os Requerentes residiam no Reino Unido em ..., ..., ..., ... (acordo das Partes).
- 2.1.5. Os Requerentes submeteram, individualmente, na qualidade de sujeitos passivos não residentes em território português, a declaração modelo 3 de IRS, para efeitos de cálculo de mais-valias (acordo das Partes).
- 2.1.6. Os Requerentes declararam, no rosto da declaração, o estado civil de solteiros, no quadro 8 B relativo à Residência Fiscal declararam a qualidade de não residentes em território português e assinalaram a opção constante do campo 07, “Tributação pelo regime geral”, não tendo assinalado “Opção pelas regras dos residentes – Artigo 17.º-A do CIRS”, nem indicado o total dos rendimentos obtidos no estrangeiro” (documentos n.º 5 e n.º 6 juntos aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.7. O valor da mais-valia do Requerente A... foi determinado em €36.271,69 (trinta e seis mil duzentos e setenta e um euros e sessenta e nove cêntimos), ao qual foi aplicada a taxa autónoma de 28% nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, de que resultou um imposto a pagar de € 10.156,07 (dez mil cento e cinquenta e seis euros e sete cêntimos) (documento n.º 5 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.8. À Requerente B..., por sua vez, aplicada a taxa autónoma de 28% nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, resultou um imposto a pagar de € 16.029,41 (dezasseis mil e vinte e nove euros e quarenta e um cêntimos) (documento n.º 6 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.9. O imposto exigido aos Requerentes foi por eles pago no dia 04.09.2018. (documentos n.º 3 e n.º 4 juntos aos autos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições por elas assumidas nos articulados apresentados.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que as questões a apreciar são, no fundo, as seguintes:

- a) A de saber se o tribunal arbitral deve suspender a presente instância arbitral e sujeitar a questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE);
- b) Caso se dê resposta negativa à questão anterior, a de esclarecer se os actos de liquidação de IRS postos em crise são inválidos por não terem sido as mais valias imobiliárias auferidas pelos Requerentes consideradas em apenas metade do seu montante para efeitos de tributação; e
- c) Julgando-se procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação impugnados, a de apurar se os Requerentes, no âmbito do presente processo arbitral, poderão obter a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente à quantia por si entregue em excesso.

3.2. Do reenvio prejudicial

Na Resposta, a Requerida pede a suspensão da presente instância arbitral, para que possa a questão suscitada no presente processo ser objecto de decisão do TJUE, em sede de reenvio prejudicial.

Esta solicitação não é virgem nos processos submetidos à apreciação dos tribunais arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD para casos em tudo semelhantes ao que agora nos ocupa. Veja-se, por todos, o que se pode ler na decisão que foi prolatada no processo n.º 771/2019-T, cujas conclusões e respectiva fundamentação se acolhem sem reservas:

«(...) o reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito da União Europeia, que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União.

Por força do artigo 19º-3/ b) do Tratado da União Europeia e do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial, sobre a interpretação do direito da União e sobre a validade dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Os tribunais arbitrais integram o conjunto de tribunais nacionais como expressamente resulta do previsto no artigo 209º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Enquanto tal, e no desempenho activo da sua função arbitral, atendendo à natureza excepcional do recurso da decisão dos tribunais arbitrais em matéria tributária, o legislador nacional deixou expresso no preâmbulo do Decreto-Lei nº 10/2011, que “(...) nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento d § 3 do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.” Não há dúvida, pois, que em caso de dúvida sobre a interpretação de

normas jurídicas de direito europeu o tribunal arbitral pode recorrer ao mecanismo de reenvio prejudicial.

Os tribunais nacionais são considerados como tribunais comuns da Ordem Jurídica da União Europeia, dado o número considerável de normas e de actos comunitários, constituídos por disposições directamente aplicáveis ou com efeito directo, cabendo aos tribunais nacionais dos Estados Membros aplicá-la nos litígios que lhes sejam submetidos para apreciação. Cabe, pois, aos tribunais nacionais o dever de aplicar o direito comunitário, mesmo contra disposições de direito interno em sentido contrário.

Assim, para recorrer ao processo de reenvio de uma ou mais questões a título prejudicial, para interpretação de uma ou mais normas jurídicas de direito comunitário, originário ou derivado, é necessário que subsistam dúvidas sobre a interpretação do texto em causa. Pelo contrário, se o texto é perfeitamente claro, não se trata de interpretar, mas sim de o aplicar, o que é da competência do Tribunal/Juiz/Árbitro incumbido da competência de julgar o caso concreto aplicando a lei, a nacional e/ou a comunitária se for esse o caso. Este entendimento é amplamente conhecido e defendido pela doutrina e pela jurisprudência como a “teoria do acto claro”.

Acresce que o TJUE apreciou já casos cujas características permitem que deles se retirem os necessários ensinamentos para o caso dos autos.

O caso *Gielen*, de 18.03.2010, proc. C- 440/08, ainda que referente à proibição de restrições à livre prestação de serviços, rejeita a possibilidade de se oferecer ao contribuinte a opção entre um quadro de tributação ilegal e outro pretensamente legal. O TJUE precisou que, perante uma vantagem fiscal cujo benefício é recusado aos não residentes, uma diferença de tratamento entre estas duas categorias de contribuintes pode ser qualificada de discriminatória, na acepção do

TFUE, quando não haja nenhuma diferença objectiva de situação susceptível de justificar as diferenças de tratamento, quanto a este aspecto, entre as referidas categorias de contribuintes.

Também no caso Beker, C-168/11, de 28.02.2013, o TJUE foi claro, declarando:

«Mesmo admitindo que tal sistema seja compatível com o direito da União, resulta contudo da jurisprudência que um regime nacional restritivo das liberdades de circulação pode permanecer incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa (v., neste sentido, acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 162, e de 18 de março de 2010, *Gielen*, C-440/08, Colet., p. I-2323, n.º 53). A este respeito, a existência de uma opção que permitiria eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem assim por efeito sanar, por si só, o carácter ilegal de um sistema, como o previsto pela regulamentação controvertida, que compreende um mecanismo de tributação não compatível com este direito. Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso em que, como no caso em apreço, o mecanismo incompatível com o direito da União é aquele que é automaticamente aplicado na inexistência de escolha efetuada pelo contribuinte».

Transpondo estes postulados para o caso *sub judice*, a vantagem fiscal consistiria na possibilidade de os residentes verem a tributação incidir apenas sobre metade da mais-valia imobiliária apurada nos termos do Código do IRS, ao passo que os não-residentes vê-la-iam incidir sobre a totalidade do respectivo montante, ainda que a uma taxa diferente. Ora, em rigor, não parece haver nenhuma diferença objectiva entre as duas situações para além da residência. Uns são tributados de uma forma, porque residentes em território português e outros são tributados de forma diversa porque nele não residem. É, pois, evidente que os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes se encontram numa situação comparável.

É certo que, agora, entre nós, o legislador consagrou a possibilidade de os não residentes escolherem ser tributados como se residentes em território português fossem. Contudo, só

aparentemente essa opção resolve a discriminação de regime assente na residência fiscal. Naquele primeiro aresto pode ler-se, quanto à opção de equiparação:

«49. Esta conclusão não é posta em causa pelo argumento de que a opção de equiparação é susceptível de excluir a discriminação em causa.

50. Antes de mais, importa recordar que a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, como F. Gielen, escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório.

51. Ora, cumpre frisar a este respeito que, no presente caso, essa escolha não é susceptível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.

52. Com efeito, o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência, como é essencialmente observado pelo advogado-geral (...), validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o (...) TFUE em razão do seu carácter discriminatório.

53. Por outro lado, como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de precisar, um regime nacional que limite a liberdade de estabelecimento é incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa (v., neste sentido, acórdão de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, *Colect.*, p. I-11753, n.º 162).

54. Decorre do exposto que a escolha concedida, no âmbito do litígio em causa no processo principal, ao contribuinte não residente, através da opção de equiparação, não neutraliza a discriminação constatada (...).

55. Resulta de todas as considerações que precedem que o artigo 49.º TFUE se opõe a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal como a dedução concedida aos trabalhadores independentes, em causa no processo principal, apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes.»

O reenvio prejudicial para o TJUE só se justifica quando o julgador tenha dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma disposição do direito da União Europeia. Quando tal dúvida não exista, deve o tribunal arbitral limitar-se a aplicar o direito da União Europeia, mesmo que alguma disposição de direito interno com ele se mostre desconforme. Ora, no caso vertente a interpretação do disposto no artigo 63.º do TFUE não se oferece complexa, havendo vasta jurisprudência, para mais uniforme, a suportar a leitura que daquela disposição também este tribunal arbitral sufraga. Assim, rejeita-se o pedido de reenvio prejudicial.

3.3. Da incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com do Direito da União Europeia

Como vimos, a Requerida, com base nas declarações de rendimentos dos Requerentes, aplicou a taxa autónoma de tributação de 28% às mais-valias por eles auferidas com a alienação do Imóvel, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, tomando essas mais-valias pela totalidade do seu montante.

Como também foi visto, a alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS expressamente refere que as mais-valias imobiliárias, salvo a exceção referida na alínea a) do mesmo preceito, são apenas consideradas em 50% do seu valor quando auferidas por residentes em território português.

Ora, entendem os Requerentes que este diverso tratamento tributário, distinguindo residentes em território português de residentes noutros Estados-Membros da União Europeia é

objectivamente discriminatório, não se justificando à luz da liberdade de circulação de capitais consagrada no artigo 63.º do TFUE.

Defende-se a Requerida dizendo que sempre terão os residentes noutros Estados-Membros da União Europeia a possibilidade de optarem por um regime de tributação em tudo idêntico ao aplicável aos residentes em território português, nos termos do disposto nos números 14 e 15 do artigo 72.º do Código do IRS [números 9 e 10 à data da alienação do Imóvel pelos Requerentes].

Têm neste aspecto razão os Requerentes. A existência desta opção não afasta a invalidade do regime objectivamente discriminatório que autorizou a prática dos actos de liquidação de IRS mediatemente impugnados nos presentes autos arbitrais.

Na verdade, a tributação em sede de IRS 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, pode dar-se por dois regimes fiscais diversos:

- O regime que tributa esses rendimentos a uma taxa especial de 28%; e
- O regime aplicável aos contribuintes residentes em território português, pelo qual os mesmos rendimentos ficam sujeitos às taxas progressivas previstas no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS.

No primeiro dos regimes, as mais-valias são consideradas pelo seu montante total. No segundo, essas mais-valias são consideradas apenas em metade do seu valor, mas levam em consideração todos os rendimentos auferidos pelos sujeitos passivos, mesmo os obtidos fora de Portugal.

Como tem sido notado, a previsão deste regime facultativo faz impender sobre os não residentes em território português um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, não sendo a

opção de equiparação susceptível de excluir a discriminação em causa. Assim se tem decidido em várias decisões arbitrais, como por exemplo as prolatadas nos processos 74/2019-T; 208/2019-T; 438/2019-T; 771/2019-T e 904/2019-T, para referir apenas as mais recentes.

O Supremo Tribunal Administrativo também já apreciou a questão que constitui o cerne dos presentes autos. Assim, recentemente, este tribunal superior, por acórdão proferido a 20.02.2019, no âmbito do processo 0901/11.0BEALM 0692/17, decidiu nos seguintes termos:

«O acto tributário, aqui em discussão, resultou da aplicação, pela Autoridade Tributária, do disposto no n.º 2 do Art. 43.º, do CIRS, em que o saldo apurado entre as mais-valias e as menos valias respeitantes às transmissões efectuadas, por residentes, previstas na alínea a), do n.º 1 do Art. 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor, daí resultando que tal redução não se aplica quando estejam em causa, como aqui acontece, não residentes. Com efeito, está em causa uma mais-valia percebida por dois sujeitos passivos que não residiam em Portugal mas na Bélgica daí que em face daquele dispositivo legal a mesma não pôde ser considerada apenas em 50% do seu valor, mas sim pela sua totalidade, interpretação que se infere da referida norma legal *a contrario sensu*.

A sentença recorrida desconsiderou a aplicação da referida norma com o entendimento de ser ela violadora do direito comunitário na medida em que tributa de forma diferente, e, menos favorável, os cidadãos comunitários não residentes no território nacional por comparação com a tributação que efectuará aos cidadãos comunitários aqui residentes, assente exclusivamente no seu local de residência. A Autoridade Tributária considera que “tal norma legal não viola nem discrimina os direitos dos não residentes, por contraposição aos residentes em Portugal, porquanto os Estados-Membros da União Europeia, em matéria de impostos directos (IRS), têm competência para legislar e exercer a sua jurisdição fiscal, de conformidade com as leis tributárias vigentes no seu ordenamento jurídico-

tributário, que, no caso de Portugal, se rege pelo estatuído na alínea i), do n.º 1, do art. 165.º, da CRP - Reserva de Lei da Assembleia da República em matéria fiscal”.

O art. 56.º do TCE (actual 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais, entre Estados-Membros - são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros.

O TJUE em acórdão de 11/10/2007, proferido no processo C-443/06, declarou que: “O artigo 56.º CE 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.”

(...)

Por imperativo constitucional as disposições do Tratado que rege a União Europeia prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, nos termos definidos pelos órgãos de direito da União, desde que respeitem os princípios fundamentais do Estado de direito democrático. Nos termos do art. 8.º, n.º 4, da CRP “as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”

Tendo Portugal competência para legislar quanto ao imposto sobre o rendimento, por tal não ser matéria de competência exclusiva da UE, não pode incluir nessa

regulamentação normas que, em concreto, sejam violadoras dos Tratados, na interpretação que deles faça, como fez, o Tribunal de Justiça da UE.

Contrariamente ao alegado pela recorrente, em face do que se expôs apenas pode concluir-se que o acto impugnado, que aplicou o referido art. 43.º, n.º 2 do CIRS, incompatível com o referido art. 56.º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia [actual art.º 63.º do TFUE], enferma de vício de violação deste último normativo, o que consubstancia ilegalidade, que justifica a sua anulação (artº 135.º do Código de Procedimento Administrativo).

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo repetidamente a adoptar este entendimento que foi integralmente acolhido pela sentença recorrida que, não enferma, pois, dos vícios que lhe vinham apontados, impondo-se a sua confirmação.»

Assim, tudo visto e ponderado, parece resultar claro que os actos de liquidação postos em crise, por se terem fundado na interpretação de que o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS só é aplicável aos residentes em território português, são ilegais e como tal devem ser anulados, mesmo que se dê aos residentes noutros Estados-Membros da União Europeia, como o Código do IRS dá, a possibilidade de eles serem tributados como se residentes em Portugal fossem, por sua opção. Ainda que essa opção fosse exercida, é manifesto que os residentes noutro Estado-Membro da União Europeia não estariam nas mesmas condições em que estão os residentes em território português, já que poderiam ver-se na situação de terem a totalidade dos seus rendimentos tributados em dois Estados diversos, o que não sucederia nunca com os residentes em território português.

3.4. Dos juros indemnizatórios

A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT dispõe que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir

do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo 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 de harmonia com o previsto no art.º 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

Não se ignora que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, na base da qual foi aprovado o RJAT, determina que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Ainda que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT fundem a competência dos tribunais arbitrais em “declarações de ilegalidade”, parece razoável o entendimento segundo o qual se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo certo que nos processos de impugnação judicial, para além da anulação de actos tributários, podem ser apreciados pedidos de indemnização, desde logo relativos a juros indemnizatórios.

Com efeito, o princípio da cognoscibilidade dos pedidos de indemnização, em reclamação graciosa ou em processo judicial, justifica-se sempre que o dano que se pretende ver ressarcido resulte de facto imputável à Administração Tributária e Aduaneira. Aliás, nos termos do n.º 5 do art.º 24.º do RJAT “é 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” (CPPT), o que remete para as manifestações desse princípio que encontramos no n.º 1 do art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT.

Assim, justifica-se a apreciação do pedido de pagamento de juros indemnizatórios feito pelos Requerentes.

São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Considera-se erro imputável aos serviços aquele que não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos, de facto ou de direito, que não sejam da responsabilidade do contribuinte. Ora, aquando da prática dos actos de liquidação controvertidos, a administração tributária e aduaneira conhecia ou não podia ignorar que a prática desses actos violaria as regras legais aplicáveis. Portanto, não há dúvida ter havido, para estes efeitos, erro imputável aos serviços.

Estando provado que os Requerentes pagaram prestação tributária que pelas liquidações reclamadas e ora anuladas lhes foi, por erro imputável aos serviços, exigida, têm eles direito não apenas ao reembolso do que pagou indevidamente, ou, como peticionado, em excesso, mas ainda a perceber juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento desse excesso até ao seu integral reembolso.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de reenvio prejudicial;

- b) Julgar totalmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação de IRS n.º 2019..., no valor de € 10.156,07 (dez mil cento e cinquenta e seis euros e sete cêntimos) e n.º 2019..., no valor e 16.029,41 (dezassex mil e vinte e nove euros e quarenta e um cêntimos), referentes ao ano de 2018;

- c) Condenar a Requerida, a reembolsar a cada um dos Requerentes, conforme por eles peticionado, o que pagaram em excesso e, bem assim, a pagar-lhes juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data do pagamento da quantia paga em excesso, até à data de integral reembolso; e

- d) Condenar a Requerida nas custas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 4 do art.º 395 e no n.º 2 do art.º 306.º, ambos do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 13.009,53 (treze mil e nove euros e cinquenta e três cêntimos).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 28 de Outubro de 2020

O Árbitro

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.