

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 438/2020-T

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

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

- 1 A..., natural de ..., NIF¹..., portador do cartão do cidadão..., residente em Rua ..., ...-... Caldas da Rainha e que no ano de 2019, segundo declara, residiu no Reino de Espanha, solicita, nas suas palavras, arbitragem tributaria, com base no artigo 2º Decreto-Lei n 10/2011, isto é, apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral e consequente pronúncia, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº1 do artigo 2º, do nº 1 do artigo 3º e da alínea a) do nº 1 do artigo 10º, todos do RJAT², sendo requerida a ATA³, contra a ilegalidade parcial da liquidação de IRS⁴ 2020..., no montante de € 8 919.23, respeitante ao ano de 2019, conforme DUC⁵ ... com identificação de declaração ..., que o requerente considera ilegal, solicitando a sua anulação parcial, nos termos e fundamentos constantes na respetiva petição que aqui se dá como reproduzida para todos os efeitos legais.

¹ Acrónimo de Número de Identificação Fiscal

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

⁵ Acrónimo de Documento Único de Cobrança

- 2 O pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD⁶, em 03/09/2020, notificado à ATA em 08/09/2020.
- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no n.º1 do artigo 6.º e da alínea a) do artigo 11.º, ambos do RJAT, por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 22/10/2020, designado árbitro o licenciado Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado. As partes foram notificadas dessa designação não tendo qualquer delas manifestado vontade de a recusar, vindo o Tribunal a ser constituído em 23/11/2020, de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 4 Com o seu pedido, como já se disse, visa o Requerente a anulação parcial da aludida liquidação no montante de € 4 459,62, valor correspondente ao IRS que considera indevido, pretendendo a sua devolução, acrescidos dos juros indemnizatórios inerentes e ainda das custas do presente processo.
- 5 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 no Reino de Espanha, alienou, no ano em questão, um imóvel sito na Avenida ... Setúbal Freguesia ... inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... Fração AH pelo valor de 159.000,00 Euros.
- 6 O requerente não obteve qualquer outro rendimento em território português passível de IRS no aludido ano de 2019, tendo feito a entrega da respetiva declaração de rendimentos via internet, fazendo constar nos respetivos quadros do anexo G a sua qualidade de não residente e que fosse tributado nos termos gerais.
- 7 Pela ATA foi emitida uma nota de liquidação dia 22-07-2020 no valor de € 8 919,23;6, conforme demonstração da liquidação n.º 2020..., na qual verifica que os rendimentos

⁶ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- tidos em conta para a referida liquidação, foram a totalidade da mais-valia obtida com a venda do imóvel.
- 8 Entende que este procedimento da ATA desrespeita e viola o artigo 63º do TFUE⁷, constituindo uma discriminação injustificada, relativamente aos contribuintes residentes que são tributados apenas por 50% das mais-valias obtidas, conforme artigo 43º n.º 2 do CIRS⁸.
 - 9 Considera ainda que as opções previstas nos n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º do CIRS não elimina o caráter discriminatório do n.º 2 do artigo 43.º do mesmo Código, na verdade, apenas permitem a um contribuinte não residente escolher um regime fiscal menos discriminatório, mas que não deixa de o ser.
 - 10 Por último entende que o procedimento da ATA viola o Direito da União Europeia, em particular, a liberdade de circulação de capitais consagrada no artigo 63.º do TFUE, constituindo uma Discriminação injustificada, sendo, nesta medida, ilegal a liquidação em causa, devendo-lhe ser restituído o montante indevidamente pago de € 4 459,62, acrescido de juros indemnizatórios.
 - 11 Por sua vez a ATA e também síntese, considera que o pedido não pode obter provimento, invocando, como questão prévia, a falta de constituição de mandatário judicial, pelo requerente, o que em seu entender, poderá levar ao indeferimento liminar do pedido e à absolvição da Requerida.
 - 12 A par desta questão prévia, entende que as alterações legislativas introduzidas ao CIRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 - Orçamento de Estado para 2008 – as declarações de rendimentos modelo 3, respeitantes aos anos fiscais de 2008 e seguintes, passaram a ter um campo, para ser exercida opção pela taxa do artigo 68º do CIRS e consultada a declaração do Requerente do ano de 2019 verifica-se que não foi feita tal opção.
 - 13 Nesta perspetiva, as alegações do Requerente não podem obter provimento, face à alteração do artigo 72º efetuada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, que impõe a obrigatoriedade do englobamento de todos os rendimentos obtidos nesse ano (quer em Portugal, quer no estrangeiro).

⁷ Acrónimo de Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

⁸ Acrónimo de Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

- 14 O mesmo também resulta do no n.º 1 do artigo 15º do CIRS ao estipular que sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, por isso o Requerente ao não ter feito a opção que a Lei prevê não pode beneficiar da redução prevista no nº 2 do artigo 43º do CIRS.
- 15 Considera que o quadro legal e as obrigações declarativas existente após as alterações introduzidas no artigo 72º do CIRS, pela Lei 67-A de 2007, diverge da existente à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.
- 16 Quanto à invocação de decisões do CAAD no sentido por si propugnado, refere não ser um argumento suficientemente sólido para sustentar a sua pretensão, uma vez que há uma decisão do CAAD que acolhe o ponto de vista da ATA – Pº 539/2018.
- 17 Por último salienta que o artigo que o sujeito passivo pretende que lhe seja aplicado (43º n.º 2 do CIRS) está incluso no capítulo II do Código do IRS que tem como epígrafe “Determinação do rendimento coletável” não lhe poderá ser aplicado uma vez que, para efeitos de incidência comandam os artigos 9º e 10º do CIRS, concluindo também não estarem reunidos os requisitos para a atribuição de juros indemnizatórios, devendo ser mantida a liquidação em causa e o pedido declarado improcedente.

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 o seguinte despacho:

“Que não há testemunhas arroladas pelas partes e que apesar da Requerida, na sua resposta, ter arguido, como questão prévia, exceção de falta de constituição de advogado por parte do Requerente, o Tribunal considera desnecessária a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem como a produção de alegações, uma vez que, quer na exceção arguida quer no pedido de pronúncia estão em causa apenas

questões de direito, deste modo, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais (artigos 19º n.º.2 e 29º n.º.2, ambos do RJAT) fica dispensada não só a referida reunião, bem como a produção de alegações, apreciando-se a exceção na decisão final. Indica-se o dia 02/02/2021 para a prolação da decisão, devendo até essa data, o Requerente, fazer prova, junto do CAAD, do pagamento da taxa de justiça subsequente”.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando a requerida regularmente representada, de harmonia com os artigos 4º e 10º n.º.2, ambos do RJAT, não tendo o Requerente constituído mandatário judicial, o que, como já se viu, foi arguido pela Requerida como exceção de falta de constituição de advogado, que a ser procedente conduzirá à sua absolvição da instância, conforme previsto no artigo 41º do CPC⁹, aplicável ex vi artigo 29º n.º 1 alínea e) do RJAT, o que iremos apreciar de seguida.

Apreciando a exceção arguida pela Requerida

O Tribunal decidiu não notificar o Requerente para se pronunciar quanto à exceção arguida sobre a obrigatoriedade da constituição de mandato judicial nos presentes autos, por entender que o que está em causa é uma questão de direito que cabe ao Tribunal aplicar e a mera notificação poderia impedir o Requerente a usar, plenamente, o direito que a Lei lhe confere.

Vejamos então:

O direito substantivo, nomeadamente o artigo 105º da LGT¹⁰, diz-nos que a alçada dos Tribunais Tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais

⁹ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹⁰ Acrónimo de Lei Geral Tributária

judiciais de 1.^a instância. Tendo em conta o estabelecido no n.º 1 do artigo 44.º da LOSJ¹¹, aprovada pela Lei 62/2013 de 26 de agosto, a alçada dos Tribunais da Relação é de € 30 000,00 e a dos Tribunais de 1.^a instância é de € 5 000,00.

Posto isto teremos que nos socorrer do direito adjetivo na busca da solução para o nosso caso, de saber se é ou não obrigatória a constituição de mandatário nos Tribunais Tributários, nomeadamente nas causas em que o seu valor económico é inferior à alçada dos Tribunais de 1.^a instância como é o nosso caso € 4 459,62.

O n.º 1 do artigo 6.º do CPPT¹², na redação que lhe foi dada pela Lei 118/2019 de 17 de setembro e aplicável ex vi artigo 29.º n.º 1, alínea a) do RJAT, estabelece que é obrigatória a constituição de mandatário nos tribunais tributários, nos termos previstos na lei processual administrativa, pelo que teremos de nos socorrer do previsto no CPTA¹³ sobre esta matéria e o n.º 1 do seu artigo 11.º, estabelece:

“1 - Nos tribunais administrativos é obrigatória a constituição de mandatário, nos termos previstos no Código do Processo Civil, (...)”.

Face a esta nova remissão teremos que nos socorrer do estipulado no CPC, sobre esta questão e o seu artigo 40.º estabelece:

“1 É obrigatória a constituição de advogado:

- a) Nas causas de competência de tribunais com alçada, em que seja admissível recurso ordinário;
- b) Nas causas em que seja sempre admissível recurso, independentemente do valor;
- c) Nos recursos e nas causas propostas nos tribunais superiores.

¹¹ Acrónimo de Lei Organização do Sistema Judiciária

¹² Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹³ Acrónimo de Código de Processo nos Tribunais Administrativos

2 - Ainda que seja obrigatória a constituição de advogado, os advogados estagiários, os solicitadores e as próprias partes podem fazer requerimentos em que se não levantem questões de direito.

3 - Nas causas em que, não sendo obrigatória a constituição de advogado, as partes não tenham constituído mandatário judicial, a inquirição das testemunhas é efetuada pelo juiz, cabendo ainda a este adequar a tramitação processual às especificidades da situação”.

Face ao que deixámos expandido, da sua análise e ainda do que dispõe, sobre recursos das decisões arbitrais, o artigo 25º do RJAT, resulta claramente que, no caso concreto, cujo valor económico é inferior à alçada, não é obrigatória a constituição de mandatário judicial, im procedendo, deste modo, a exceção arguida pela Requerida.

Não havendo outras formalidades a cumprir e não enfermando o processo de nulidades, cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

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

O Tribunal tem que decidir se, a liquidação posta em crise deverá ser anulada parcialmente por ilegal nos termos aduzidos pelo requerente com o consequente pagamento de juros indemnizatórios, ou, se pelo contrário, deverá ser mantida na ordem jurídica, por não sofrer de qualquer ilegalidade, como pretende a requerida.

2 - Matéria de Facto

a) O Requerente, no ano de 2019, conforme declara, residiu no Reino de Espanha.

-
- b) No referido ano alienou um imóvel sito na Avenida ..., Setúbal, Freguesia ... inscrito na matriz sob o artigo ... Fração AH pelo valor de 159.000,00 Euros.
 - c) No referido ano não obteve qualquer outro rendimento, passível de IRS no território Português, tendo remetido, oportunamente, via internet a declaração modelo 3 de IRS correspondente ao ano de 2019 com a identificação ..., na qual declarou o ato de alienação do imóvel já identificado, na qualidade de contribuinte não residente e que pretendia a tributação pelo regime geral, aplicável aos não residentes.
 - d) Em consequência a ATA emitiu, em 22/07/2020, nota demonstrativa de liquidação nº 2020..., no montante de € 8 919,23, na qual se verifica a tributação da totalidade da mais-valia obtida, valor que o Requerente pagou em 02/08/2020.

Esta é a matéria de facto que o Tribunal seleccionou, 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, tendo a requerida declarado que a não junção do Processo Administrativo se deve ao facto de não existir.

Não consideramos a existência de 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 n.º 1 do artigo 10.º 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 n.º 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 n.º 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 68.º 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 TFUE 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 no Processo 55/2019, no qual considerámos incompatível a taxa liberatória prevista no artigo 72º do CIRS, mesmo após a alteração introduzida pela Lei 67-A de 2007, no qual seguimos de perto o decidido no processo 600/2018 ao qual agora também recorreremos para considerar essa incompatibilidade na redação vigente para o ano de 2019, ano do imposto em causa nos presentes autos, e que, com a devida vénia, transcrevemos, partes que consideramos aplicáveis ao caso concreto:

“...O regime previsto por defeito (na falta de opção) no n.º 1 do artigo 72.º é mais oneroso para os não residentes do que para os residentes, pois enquanto a taxa máxima aplicável às mais-valias realizadas por residentes é de 24% do seu valor (taxa máxima de 48% prevista no artigo 68.º, aplicável a 50% do saldo das mais-valias), a taxa prevista no n.º 1 do artigo 72.º do CIRS é de 28%, aplicável à totalidade do saldo....”.

Mais ”... é incompatível com o referido artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, pois torna a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado.

Foi este regime negativamente discriminatório para os não residentes que foi aplicado nas liquidações impugnadas. O facto de actualmente este regime poder ser afastado pelos sujeitos passivos, se manifestarem uma opção, não afasta a discriminação negativa, pois é nele imposta uma obrigação de opção que não é extensiva aos residentes....”.

Prosseguindo:”...Aliás, o Supremo Tribunal Administrativo, no recente acórdão de 20-02-2019, processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17, sem aventar a necessidade de reenvio, concluiu

pela ilegalidade do regime que resulta da conjugação do artigo 43.º, n.º 2, com o artigo 72.º do CIRS, relativamente a uma situação em que as mais-valias foram realizadas em 2010, portanto já na vigência da recurso da Lei n.º 67-A/2007...”

Como se verifica do Acórdão a que aderimos, do acórdão do STA¹⁴ e da Jurisprudência do TJUE¹⁵ sobre esta matéria, concluímos que a legalidade da aplicação do regime discriminatório não fica sanada pela possibilidade que é dada para o seu afastamento.

Nesta perspetiva consideramos parcialmente ilegal a liquidação 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 n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, pelo que deverá ser anulado o valor de € 4 459,62, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do CPA¹⁶, subsidiariamente aplicável, nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, restituindo ao requerente esse mesmo valor, indevidamente pago.

3.2 – Do pagamento de Juros Indemnizatórios

O requerente pede o reembolso do valor indevidamente pago de € 4 459,62, 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.

¹⁴ Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

¹⁵ Acrónimo de Tribunal de Justiça da União Europeia

¹⁶ Acrónimo de Código de Procedimento Administrativo

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).

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral procedente nos termos requeridos, com a consequente devolução do IRS no montante de € 4 459,62, acrescido do montante de juros indemnizatórios, á taxa legal, contados desde a data do pagamento do imposto até à data do seu reembolso.
- b) Fixar o valor do Processo em € 4 459,62, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº 1 do CPC, 97-A do CPPT e 3º nº 2 do RCPAT¹⁷.
- c) Fixar as custas, no montante de € 612,00 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.

¹⁷ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Lisboa, 02 de fevereiro 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,

Arlindo Francisco