

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 544/2020-T

Tema: IRS – Mais-valias sobre bens imóveis de não residentes. Usufruto.

SUMÁRIO:

1. O usufruto é o direito de gozar temporária e plenamente uma coisa ou direito alheio, sem alterar a sua forma ou substância e, uma vez que o usufruto se pode constituir por contrato, pelo que na ótica do beneficiário, o que ocorre, é que o beneficiário, embora passe a ser o detentor da "raiz" (ou nua-propriedade) do imóvel, não detém, contudo, a sua propriedade plena.
2. De acordo com o artigo 1476.º, n.º 1, al. b), do Código Civil, “*O usufruto extingue-se: (...) b) pela reunião do usufruto e da propriedade na mesma pessoa*”.
3. A liquidação de IRS, de contribuinte não residente, quando não reconheça a possibilidade de recurso prevista no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, à tributação apenas sob 50% da mais-valia imobiliária tem associado um efeito discriminatório, que é violador dos artigos 63º e 18º do TFUE.
4. Segundo a jurisprudência do TJUE, a possibilidade de os contribuintes não residentes poderem optar pelo regime geral dos contribuintes residentes, não é suscetível de tornar a restrição conforme ao artigo 63.º do TFUE.
5. Em face do princípio do primado do direito comunitário, consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, a jurisprudência do TJUE, em sede de direito comunitário, prevalece sobre o direito interno.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído em 13 de janeiro de 2021, Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., adiante “Requerente”, titular do número de identificação fiscal..., com residência fiscal em ..., ..., França, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

O Requerente no âmbito do identificado pedido de pronúncia arbitral pretende a declaração de ilegalidade, com a conseqüente anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como da liquidação adicional de IRS n.º 2019..., e dos correspondentes juros compensatórios. Ademais, pede a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição das quantias indevidamente pagas, bem como a sua condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

Para tanto, fundamenta a sua pretensão no facto do cálculo da mais-valia realizado se encontrar incorreto, e ainda, por as normas aplicadas pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira serem restritivas e incompatíveis com o princípio da livre circulação de capitais, por entender que a tributação deveria ter incidido apenas sobre metade da mais-valia realizada

Como fundamento da sua pretensão, a Requerente invoca, em síntese:

- a) Que apresentou contra o referido ato tributário de liquidação de IRS, n.º 2020..., no valor de € 13.830,63, correspondente à demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2020 ... e demonstração de acerto de contas n.º 2020...,

Reclamação graciosa, sobre o qual se verificou o indeferimento parcial (deferimento parcial), que reduziu o montante a pagar de € 23.288,97 para € 9.458,34.

- b) Que, enquanto cidadão francês, sem residência fiscal portuguesa, adquiriu, em 30.08.1994, juntamente com a sua mulher, um prédio sito em ..., no concelho de Sobral de Monte Agraço, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o número .../..., da freguesia de ..., e inscrito na matriz sob o artigo ..., pelo preço de 7.500.000\$00 (€ 37.409,84), e que tinha um VPT de 2.482\$00 (€ 14,18).
- c) Que, tratando-se de um imóvel destinada a habitação, ainda teve de suportar os custos da conclusão das obras, bem como, não interveio diretamente na escritura de compra e venda, mas antes, por via de uma procuradora, nomeadamente, por não compreender o português.
- d) Que, o referido prédio foi objeto de venda em 2016, com a sua intervenção e das suas quatro filhas, na qualidade de herdeiras da mãe, que havia falecido em 2016, pelo preço de € 100.000,00, com um VPT à data de € 11.490,00, não tendo entregado a competente declaração de rendimentos por desconhecimento das obrigações fiscais a esse nível.
- e) Que, no que respeita ao cálculo da mais-valia, o Requerente não era titular em 2016 da totalidade do prédio, mas somente 62,50% do prédio, respeitante a 50% adquirido em 1994, e 12,50% adquirido por sucessão (morte da mulher), pelo que alega que o valor da aquisição corresponderia a € 31.267,07 e o valor da alienação a € 62.500,00, perfazendo uma mais-valia de € 31.232,93.
- f) Que, ainda que com a sucessão por morte passasse a ser usufrutuário, nunca poderia passar a ter usufruto de 50% do prédio, quando apenas adquiriu $\frac{1}{4}$ dos referenciados 50%, que pertenciam à sua mulher, uma vez $\frac{3}{4}$ pertenceriam às suas filhas, o que, segundo o mesmo, não é possível reunir ao mesmo tempo a nua-propriedade e o usufruto, e quando tal sucede extingue-se o usufruto.
- g) Que, mesmo admitindo que passasse, a deter a posição de usufrutuário, tal só incidiria sobre 37,50%, o que implicaria considerar que o Requerente adquiriu 37,50% do usufruto pelo montante de € 1.807,92, e cuja alienação, nesta parte,

ascenderia a € 9.375,92, que adicionado aos valores acima referidos em e), perfazeria uma mais-valia global de € 38.800,01.

- h) Que, a mais-valia nunca poderia ser no montante global de € 46.300,00, pelo que alega verificar-se incorreção na liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios, no que se refere ao apuramento da mais-valia auferida pelo Requerente.
- i) Que, quanto à consideração da mais-valia tributável, sustenta que os sujeitos passivos não residentes em Portugal apenas estão sujeitos a tributação pelos rendimentos obtidos em Portugal, por força dos artigos 15.º, n.º 2 e 18.º, n.º 1, alínea h), ambos do CIRS.
- j) Que, no que respeita à tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis, os sujeitos passivos não residentes, como sucede no caso em apreço, é aplicável uma taxa especial de 28%, que sustenta dever aplicar-se apenas sobre 50% da mais-valia, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, e não sobre a totalidade como sustentou a Autoridade Tributária e Aduaneira
- k) Que, é entendimento consolidado da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), a proibição de discriminação entre os sujeitos passivos residentes num Estado-membro e os residentes noutra Estado-membro, referindo, para o efeito o artigo 63.º, do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que estabelece que *“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; ...”*.
- l) Que, o TJUE considerou que o regime previsto no artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, incompatível com o Direito da União, por se tratar de um tratamento diferenciado, incompatível com a livre circulação de capitais.
- m) Que, o tema em discussão já foi objeto de vários acórdãos que censuram o tratamento das normas fiscais portuguesas, referindo em particular os acórdãos proferidos nos processos C-443/06 e C-184/18, bem como o acórdão do STA, de 03.02.2016, proferido no processo 01172/14, para alegar que a interpretação no

sentido de aplicar dois regimes distintos, para residentes e não residentes em Portugal, é absolutamente contrária às normas de direito europeu.

- n) Que, mesmo com as alterações introduzidas pela Lei 67-A/2007, de 31 de dezembro, não deixa de ser diferenciado do previsto para os residentes em Portugal, pelo que alega que o regime de tributação de mais-valias dos não residentes não passou a ser compatível face ao artigo 63.º, do TFUE.
- o) Que, para tanto, dever-se-á aplicar a jurisprudência constante da decisão do CAAD, de 08.04.2019, proferido no processo 600/2018-T, bem como, refere outras decisões do CAAD, designadamente os proferidos nos processos 370/2018-T, 617/2017-T e 89/2017-T.
- p) Que, necessariamente a alteração legislativa que veio permitir aos não residentes a escolha do regime que lhes seja aplicável é também ela discriminatória, bem como os mesmos não estarão perante uma verdadeira opção quando uma das hipóteses que se lhes apresenta, em particular, o regime regra, é ilegal, por desconformidade com o Direito da união Europeia, pelo que o regime vem manter o regime mais oneroso para os não residentes.
- q) Que, as mais-valias obtidas deveriam ter sido consideradas em 50%, o que implica o direito a ser indemnizado por via do recebimento de juros indemnizatórios, por força do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária.

É demandada a AT, doravante também designada por “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi efetuado em 15 de outubro de 2020, e aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 16 de outubro de 2020 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto do artigo 5.º, n.º 2, do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo.

Em 10 de dezembro de 2020, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral singular foi constituído em 13 de janeiro de 2020.

Com a aprovação da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, foram suspensos os prazos procedimentais e processuais, no âmbito das medidas da pandemia Covid 19. Esta suspensão cessou com a entrada em vigor da Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril, prosseguindo a tramitação processual a partir de 6 de abril de 2021.

Em 26 de janeiro de 2021, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação, pugnando, por um lado, pela improcedência dos pedidos, por não provados, com a conseqüente absolvição dos pedidos e a manutenção da liquidação na ordem jurídica e, por outro, a suspensão da instância até prolação de pronúncia do TJUE nos Processos 598/2018-T e 569/2019-T.

A Requerida alega, em resumo:

- a) Que, nos presentes autos estão em causa as liquidações de IRS n.º 2019..., n.º 2020..., demonstração de juros n.º 2020... e o acerto de contas n.º 2020..., todos referentes ao ano de 2016, e de onde, a final, resultou € 9.458,34 de imposto a pagar pelas mais valias geradas com a venda do imóvel objeto dos autos.

- b) Que, quanto à questão do cálculo da mais-valia, derivado da componente do usufruto, que tal resulta da apresentação do documento de habilitação de herdeiros, feita pelo Requerente em sede de liquidação do imposto do selo pela morte da esposa, do qual expressamente consta “*Disposições por morte: Nos termos de uma escritura recebida pelo Dr. B..., Notário em Paris, a 25 de Maio de 1992, a Sra. D. C... fez doação em benefício do marido, que o aceitou, do usufruto da universalidade*

dos bens que compõem a sua sucessão à data de óbito, sem exceções nem reservas”.

- c) Que, para efeitos de liquidação de IRS, os serviços limitaram-se a transpor as percentagens (quotas-partes) já apuradas, e não contestadas, em sede de imposto do selo.

- d) Que, sendo verdade que o usufruto se extingue pela reunião na mesma pessoa do usufruto e da propriedade, tal não invalida que tenham de ser apurados os valores correspondentes a cada um dos direitos menores, por um lado a nua-propriedade e por outro o usufruto, o que foi realizado na informação que suportou o despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2019..., demonstrando-se, de acordo com os cálculos das percentagens que já tinham sido efetuados para efeitos de imposto do selo, qual o valor atribuído a cada um dos direitos menores, designadamente, a nua-propriedade e o usufruto.

- e) Que, os cálculos apresentados pelo Requerente nos artigos 32.º a 34.º, relativamente ao valor de aquisição da parte do imóvel que era pertença da falecida mulher, verifica-se que são exatamente iguais aos inscritos pelos serviços no anexo G da declaração de rendimentos referente ao ano fiscal de 2016.

- f) Que, os valores da realização resultante dos cálculos apresentados pelo Requerente não estão corretos, tal como sucede com o valor da realização correspondente quota-parte do usufruto, isto porque o imóvel foi alienado por €100.000,00, sendo que 18,75% de €100.000,00 não são €9.375,00, como alegado, mas sim €18.750,00.

- g) Que, somando esse valor ao valor de realização correspondente à quota-parte do Requerente, € 62.500,00, chegamos ao montante de € 81.250,00, pelo que tendo sido inscrito como valor de realização no anexo G o montante total de €79.375,00, que já vimos não corresponder ao valor real, quem ficou prejudicado foi o Estado e não o Requerente.
- h) Que, não assiste a razão ao Requerente quando, no artigo 39.º do P.P.A., afirma que o imposto sobre a mais-valia resultante da venda do bem seria bem inferior ao apurado pela Autoridade Tributária, pelo que não podem proceder as ilegalidades assacadas à liquidação.
- i) Que, sobre a tributação da mais-valia do prédio, alega que face à jurisprudência referenciada, o quadro normativo atual e aplicável à situação objeto dos autos é distinto, como, aliás, bem ilustra a decisão proferida por este mesmo CAAD no P. 539/2018-T.
- j) Que, por força dessa alteração legislativa, as declarações de rendimentos de IRS respeitantes aos anos fiscais de 2008 e seguintes têm um campo para que possa ser exercida a opção pela taxa consagrada no artigo 68.º do CIRS.
- k) Que, não tendo feito, apesar de para tal ter sido notificado, como o próprio admite, e não podendo colher a alegada dificuldade linguística face à menção constante do Doc. n.º 5 junto pelo Requerente de que “(...) compreende bem a língua portuguesa”, não pode o peticionado proceder e a consequente responsabilidade da sua omissão ser assacada à Requerida.
- l) Que, o disposto no n.º 2 do artigo 43º do CIRS não é aplicável ao caso aqui em

análise, pelo que terá de improceder a argumentação aduzida pelo Requerente, bem como que é desprovida de qualquer razão a alegação de que o atual quadro normativo, resultante da alteração legislativa ocorrida em 2007 para vigorar a partir de 2008, continua a violar o artigo 63.º do TFUE.

- m) Que, defender um entendimento diverso do supra consubstanciaria uma discriminação positiva, violadora do princípio constitucional da igualdade chamado à colação pelo Requerente, e totalmente inaceitável à luz do direito nacional e comunitário.

- n) Que, o pedido de condenação em juros indemnizatórios terá que improceder por não se verificarem os pressupostos constantes do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

- o) Que, tendo em consideração que os Processos do CAAD n.ºs 598/2018-T e 569/2019- T, que versam sobre esta mesma temática, se encontram pendentes de análise e decisão no Tribunal de Justiça da União Europeia, sob os n.ºs C-388/19 e C-103/20, respetivamente, entende a Requerida que se justifica, e o que desde já se requer, a suspensão da instância até que seja emitida a pronúncia pelo TJUE, nos termos do disposto nos artigos 269.º, n.º 1, alínea c), e 272.º do CPC.

Em 30 de julho de 2021 e 30 de setembro de 2021, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, fez-se uso da possibilidade aí prevista, e determinou-se a prorrogação do prazo acima identificado por um período de 2 (dois) meses, indicando-se o dia 30 de novembro de 2021 como data previsível para prolação da decisão arbitral.

Em 3 de novembro de 2021, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e foi concedido o prazo de 10 dias para alegações. A Requerente apresentou alegações, em 19

de novembro de 2021, não tendo a Requerida apresentado alegações no prazo concedido.

Em 22 de novembro de 2021, o requerente procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

II. QUESTÕES PRÉVIAS

A Requerida na resposta apresentada suscitou a suspensão dos presentes autos de arbitragem, referindo que “... tendo em consideração que os Processos do CAAD n.ºs 598/2018-T e 569/2019-T, que versam sobre esta mesma temática, se encontram pendentes de análise e decisão no Tribunal de Justiça da União Europeia, sob os n.ºs C-388/19 e C-103/20, respetivamente, entende a Requerida que se justifica, e o que desde já se requer, a suspensão da instância até que seja emitida a pronúncia pelo TJUE, nos termos do disposto nos artigos 269.º, n.º 1, alínea c), e 272.º do CPC”.

Porém, não existe fundamento válido para que este tribunal suspenda a instância, uma vez que mesmo após as alterações legislativas decorrentes da Lei 67-A/2007, de 31 de dezembro, a jurisprudência vem-se mantendo constante, das quais são exemplificativas as decisões do CAAD, de 08.04.2019, proferido no processo 600/2018-T, bem como, refere outras decisões do CAAD, designadamente os proferidos nos processos 370/2018-T, 617/2017-T e 89/2017-T.

Inclusivamente, os processos C-388/19 e C-103/20 junto do Tribunal de Justiça da União Europeia já não se encontram pendentes, tendo-se em particular decidido no primeiro que “... a escolha concedida, no litígio no processo principal, ao contribuinte não residente, de ser tributado segundo as mesmas modalidades que as aplicáveis aos contribuintes residentes, não é suscetível de tornar a restrição constatada no n.º 32 do presente acórdão compatível com o Tratado. (...) Tendo em conta todas as considerações precedentes, importa

responder à questão submetida que o artigo 63.º TFUE, lido em conjugação com o artigo 65.º TFUE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutra Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável.”.

A isto acresce o entendimento feito constar pelo próprio Secretário de Estado de Assuntos Fiscais, no despacho n.º 177/2021-XXII, de 04.06.2021, segundo o qual, nos procedimentos administrativos e processos judiciais pendentes, no quadro normativo vigente e até ser concretizada a necessária alteração legislativa, decidiu aplicar, caso a caso, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos sujeitos passivos não residentes, mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28%.

Assim, sendo e porque se tornaria um ato meramente inútil, face aos princípios da celeridade e da economia processual a que estão subjacentes os processos da arbitragem tributária, é de indeferir o pedido de suspensão do processo.

II. DO SANEAMENTO DO PROCESSO

O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devida e legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT.

O processo não enferma de nulidades

III. DA FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão do processo arbitral, importa atender à seguinte factualidade, que se julga provada:

- A.** O Requerente atualmente no estado de viúvo, foi casado com C..., sob o regime da separação de bens.
- B.** O Requerente nunca residiu em território português.
- C.** O Requerente adquiriu, por escritura pública de compra e venda, de 30.08.1994, metade do prédio urbano, para habitação, sito na ..., freguesia de ..., concelho de Sobral de Monte Agraço, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sobral de Monte Agraço sob o número .../..., da freguesia de ..., e inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo..., pelo preço global de € 7.500.000 \$00 (€ 37.409,84), conforme escritura pública de compra e venda junta ao PA.
- D.** A segunda metade do prédio identificado em C. pertencia à mulher do Requerente C... .
- E.** Em 10.10.2009, deu-se o óbito da referida C... (mulher do Requerente), que deixou um legado em favor do requerente, nomeadamente o usufruto sobre o identificado imóvel, bem como cinco herdeiros, o Requerente, com uma quota ideal de ¼ da herança, bem como quatro filhas, D...; E...; F...; e G..., cada uma delas com uma quota ideal na herança de 3/16, conforme participação de óbito constante do PA.
- F.** Em 15.05.2016, por escritura pública de compra e venda, o Requerente e as demais herdeiras, procederam à alienação do imóvel identificado em C., pelo preço global de € 100.000,00, conforme documento junto ao PA.
- G.** Em 27.07.2018 (data de emissão), o Requerente foi notificado sobre a falta de entrega

-
- de Declaração de IRS, modelo 3, referente aos rendimentos de 2016, conforme documento junto ao PA.
- H.** Em 31.08.2018, o Requerente foi notificado sobre a falta de entrega da declaração de IRS, modelo 3, referente ao ano de 2016, de onde resulta que “*Face ao exposto no artigo 57.º do Código do IRS, está V. Exa. obrigado à apresentação da declaração de rendimentos modelo 3, para o ano de 2016, em virtude de se ter verificado a obtenção de rendimentos da categoria G, alienação de imóvel (...)*”, conforme documento junto ao PA.
- I.** Em 08.08.2018 e 06.03.2019, o Requerente remeteu à Requerida cartas registadas, com vista ao esclarecimento da sua situação tributária, conforme documento junto ao PA.
- J.** A Requerida, em face da falta de entrega de declaração de IRS, procedeu à elaboração de declaração oficiosa, de onde resultou a liquidação n.º 2019..., no montante de 23.288,97, com data de pagamento até 20.03.2019, conforme documento junto ao PA.
- K.** Em 14.06.2019, o Requerente apresentou reclamação graciosa.
- L.** Em 06.03.2020, a Chefe do ... Serviço de Finanças emitiu despacho segundo o qual, refere que “*Vista a informação prestada nos autos, bem como o parecer que antecede, é de deferir parcialmente a presente reclamação graciosa*”, conforme documento junto ao PA.
- M.** Em 06.03.2020, o Requerente foi notificado do projeto de decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, conforme documento junto ao PA.
- N.** Em 01.04.2020, deu entrada nos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira requerimento de pronúncia do Requerente em sede de audiência prévia.
- O.** Em 20.07.2020, a Requerida converteu em definitivo o projeto de deferimento parcial da reclamação graciosa, conforme documento junto ao PA, de onde resultam em resumo as seguintes conclusões:
- *A decisão da presente reclamação deve ter em conta os documentos que suportam o preenchimento do anexo G, para verificação do invocado pelo reclamante. Da análise*

dos documentos enviados e dos elementos constantes da base de dados da AT, somos da opinião que se encontram reunidas as condições para atender ao pedido do reclamante, no sentido de ser corrigida a declaração, da seguinte forma:

Identificação	Data Alienação	Valor Realização	Data Aquisição	Valor Aquisição	Despesas e encargos
Quota-parte %					
... -U- ...	2016-05	50.000,00	1994-08	18.704,92	0,00 50,00
... -U- ...	2016-05	29.375,00	2009-10	2.914,00	0,00 29,40

A liquidação do imposto assegura de forma automática a aplicação do coeficiente de correção monetária ao valor de aquisição.

Em relação ao pedido de tributação de apenas 50% do saldo das mais-valias, conclui-se o seguinte:

a) Com a informação disponível até ao momento, o reclamante deve ser tributado em território português relativamente ao facto tributário ocorrido em 2016 enquanto "Não Residente".

b) Resulta assim, que o apuramento do imposto a pagar segue as regras do direito interno português aplicadas aos contribuintes não residentes em território português, ou seja as mais-valias (alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS) auferidas em território português por não residentes que não sejam imputáveis a um estabelecimento estável nele situado, são tributadas à taxa autónoma de 28%, em conformidade com o plasmado na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, não se verificando a exclusão tributária do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

c) Se o reclamante pretender a tributação segundo o Regime Opcional, no caso, pelas taxas gerais do artigo 68.º do CIRS em conjugação com o disposto nos n.º 8 e 9 do artigo 72.º do CIRS (atuais no 13 e 14), fica, para efeitos de determinação da taxa, e nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, obrigado a declarar a totalidade do montante de rendimentos obtidos fora deste território, mediante junção aos autos de certidão de rendimentos emitida e autenticada pela administração fiscal do Estado da obtenção do rendimento, e caso não exista, mediante Certidão Negativa

de rendimentos emitida.

d)O regime opcional mencionado na alínea c) acima, efetuado nos termos do Artigo 72.º do CIRS, foi criado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, com entrada em vigor a 01-01-2008, teve em vista atenuar os efeitos da tributação em sede de IRS das mais-valias obtidas em território português por não residentes, e foi o enquadramento legal introduzido para ir ao encontro dos acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

e)Lembramos, que os documentos redigidos em língua estrangeira devem ser apresentados em cópia traduzida devidamente certificada, nos termos da lei portuguesa, de acordo com o previsto no artigo 32.º do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de Janeiro.

VII — Apreciação de Juros Indemnizatórios

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT são devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte, porquanto há erro (na liquidação) imputável à Autoridade Tributária.

(...)

Os factos e fundamentos invocados nos pontos anteriores reproduzem o projeto de decisão comunicado ao reclamante, através da notificação, para efeitos do exercício do direito de participação na decisão de deferimento parcial do seu pedido.

O reclamante exerceu o direito de audição referindo que pretende informação sobre o cálculo do valor do usufruto e reiterando que considera ter direito à tributação da mais-valia em 50%. Em relação ao usufruto, os valores foram calculados levando em conta que a idade do usufrutuário à data do óbito do cônjuge era de 53 anos, Assim, tendo em conta que o Valor Patrimonial Tributário do imóvel nessa data era € 9.920,00, dos quais 50% já pertenciam ao reclamante, aplicou-se aos restantes 50% (€ 4.960,00) a percentagem prevista no artigo 130 do CIMT (45% = idade inferior a 55 anos), ou seja, €4.960,00 x 45% = € 2.232,00 sendo esse o valor que serviu de base à liquidação de imposto de selo.

Conforme já explanado no ponto VI, não existe enquadramento legal para proceder à tributação da mais-valia em 50%, no caso dos não residentes, com as exceções referidas acima.

- P.** A requerida emitiu nova liquidação de IRS n.º 2020..., bem como da demonstração de juros compensatórios n.º 2020... e demonstração de acerto de contas n.º 2020..., de onde resultou o valor a pagar de € 9.458,34.

A.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão, não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

A.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental e o PA anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

B. DO DIREITO

O presente processo levanta a necessidade de decidir duas questões distintas, por um lado, o cálculo do valor das mais-valias imobiliárias e, por outro lado, a tributação das mais-valias dessas mesmas mais-valias.

Assim, quanto ao cálculo do valor das mais-valias imobiliárias, o Requerente vem suscitar em primeiro lugar, de acordo com os artigos 24.º a 27.º do PPA, que a mais-valia deveria corresponder somente a € 31.232,93, visto que o Requerente, nos cálculos que apresenta, seria apenas proprietário de 62,50% do imóvel alienado, isto é, de 50% que já era proprietário desde o ano de 1994, e bem assim, 12,50% resultantes da aplicação das regras da sucessão, pelo falecimento em 2009 da sua esposa. Porém, neste ponto não lhe assiste razão, uma vez que se mostra necessário ponderar a existência do usufruto sobre a universalidade dos bens deixados por óbito da mulher do Requerente.

Na realidade, a Requerida tem razão quando refere que há a necessidade de transpor para efeitos de IRS as quota-parte dos herdeiros na herança e, bem assim, considerar o usufruto que o Requerente beneficiou no âmbito de doação efetuada pela autora da sucessão, tal como cita a Requerida – “... fez uma doação em benefício do marido, que o aceitou, do usufruto da universalidade dos bens que compõem a sua sucessão à data do óbito, sem exceções ou reservas”.

Com efeito, em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, a categoria G (incrementos patrimoniais), onde se incluem as mais-valias, aí se incluindo todas as temáticas relativas à alienação de imóveis onerados com usufruto. O usufruto é, para efeitos legais, um direito real menor, distinto do direito real máximo, que é o direito de propriedade. Assim, o direito real menor coexiste com o direito de propriedade, limitando as faculdades do proprietário.

Ademais, o usufruto é o direito de gozar temporária e plenamente uma coisa ou direito alheio, sem alterar a sua forma ou substância e, uma vez que o usufruto se pode constituir por

contrato. Nestes casos, na ótica do beneficiário, o que ocorre, é que o beneficiário, embora passe a ser o detentor da "raiz" (ou nua-propriedade) do imóvel, não detém, contudo, a sua propriedade plena.

De facto, será preciso ter em conta que o direito ao usufruto nada mais é do que o direito de utilização de propriedade alheia, sendo o proprietário do bem pessoa distinta do usufrutuário. Sendo a nua-propriedade e o usufruto passíveis de transmissão autónoma, para efeitos de uma ulterior alienação deste imóvel, será preciso atribuir valores e datas de aquisição ao usufruto e à nua propriedade. Essa atribuição de valores — e datas — será relevante para efeitos de apuramento de mais-valias numa futura alienação do imóvel.

Posto isto, haverá que apurar o momento da aquisição, que corresponderá à data da aquisição do usufruto, cujo valor de aquisição corresponderá aquele que tiver servido para o cálculo do processo de Imposto do Selo, relativo à percentagem do usufruto, o qual depende da idade do usufrutuário (artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS). Este valor decorre da aplicação das regras do Código do IMT, ainda que tenha beneficiado da isenção de Imposto do Selo.

Por seu lado, o valor de realização corresponderá percentagem do usufruto sobre o valor da venda ou sobre o valor patrimonial tributário, quando superior. O valor de realização pode ser repartido, por exemplo, em função das percentagens ou valores imputáveis à nua-propriedade e usufruto.

O valor de aquisição que serviu de base ao cálculo do processo do Imposto do Selo (ainda que beneficie de isenção, conforme referido) terá por base as regras do valor tributável para efeitos de IMT do valor da propriedade separada do usufruto (artigo 13.º CIMT).

Portanto, o usufruto carece de ser considerado no âmbito do cálculo da mais-valia da alienação do imóvel, embora cumpra avaliar se o cálculo apresentado pela Requerida se apresenta correto.

Com efeito, resulta do comprovativo de participação de transmissão gratuita, a transmissão de ½ do usufruto (que segundo a doação seria para o Requerente), bem como ½ da nua-propriedade. Ora, no entendimento da Requerida à data da alienação do prédio o Requerente detinha 50% da propriedade plena, o qual se imputaria o montante de aquisição de € 37.409,84, sem prejuízo da aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, acrescido de ¼ da nua-propriedade, que corresponderia ao valor de € 682,00, sem prejuízo da aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, bem como, o usufruto de ½ do prédio, correspondente ao montante de € 2.232,00, que foram calculados levando em consideração a idade do usufrutuário (53 anos), conforme a alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRS, em conjugação do artigo 13.º, do CIMT.

Ora, à data dos factos estabelecia o artigo 44.º, n.º 1, alínea f), do CIRS, que *“Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: (...) f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação”*.

Por seu lado, o artigo 45.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, dispõe que *“Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito: a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo (...)”*.

Conforme referido, estas normas carecem de ser conjugadas com o artigo 13.º do CIMT, que estabelece que: *“São ainda aplicáveis à determinação do valor tributável do IMT, as regras constantes das alíneas seguintes:*

a) O valor da propriedade, separada do usufruto, uso ou habitação vitalícios, obtém-se deduzindo ao valor da propriedade plena as seguintes percentagens, de harmonia com a idade da pessoa de cuja vida dependa a duração daqueles direitos ou, havendo várias, da mais velha ou da mais nova, consoante eles devam terminar pela morte de qualquer ou da última que sobreviver:

<i>Idade</i>	<i>Percentagem a deduzir</i>
<i>Menos de 20 anos</i>	80
<i>Menos de 25 anos</i>	75
<i>Menos de 30 anos</i>	70
<i>Menos de 35 anos</i>	65
<i>Menos de 40 anos</i>	60
<i>Menos de 45 anos</i>	55
<i>Menos de 50 anos</i>	50
<i>Menos de 55 anos</i>	45
<i>Menos de 60 anos</i>	40
<i>Menos de 65 anos</i>	35
<i>Menos de 70 anos</i>	30
<i>Menos de 75 anos</i>	25
<i>Menos de 80 anos</i>	20
<i>Menos de 85 anos</i>	15
<i>85 ou mais anos</i>	10

Se o usufruto, uso ou habitação forem temporários, deduzem-se ao valor da propriedade plena 10% por cada período indivisível de cinco anos, conforme o tempo por que esses direitos ainda devam durar, não podendo, porém, a dedução exceder a que se faria no caso de serem vitalícios;

(...)

Consequentemente, tal como sustenta a Requerida o valor do usufruto de aquisição e de alienação teria de ser considerado para efeitos do apuramento da mais-valia. Sendo tal verdade, não se afigura que lhe assista razão integral na forma como efetua os cálculos, embora o resultado final seja o mesmo, pelo que ainda assim haverá de reconhecer que o Requerente não tem razão no que alega nesta parte.

No que concerne, à parte do prédio da titularidade plena do Requerente, haverá que considerar os 50% do imóvel adquirido em 30.08.2004, ou seja, o montante de € 18.704,92, como valor da aquisição, e o montante de € 50.000,00, como valor de alienação. Neste aspeto as partes não apresentam divergência.

Seguidamente, haverá que considerar que o Requerente é herdeiro de $\frac{1}{4}$ da herança, deixada por óbito da sua mulher, pelo que o mesmo é ainda titular de $\frac{1}{4}$ do identificado prédio urbano, o que é representativo de 25% de $\frac{1}{2}$ do prédio urbano pertencente à falecida. Ora, daqui resulta que, em 10.10.2019, o Requerente adquiriu essa parte pelo montante de € 1.240,00, correspondente a 25% do valor patrimonial tributário de $\frac{1}{2}$ do prédio urbano e, portanto, correspondendo o montante de 12.500,00, ao montante a considerar a título de valor de realização.

Ora, impõe-se referir que apesar de ter sido doado ao Requerente o usufruto da universalidade dos bens que compõem a sua sucessão à data do óbito, ao abrigo das regras sucessórias portuguesas, têm de se considerar que face ao referido $\frac{1}{4}$ do prédio urbano se verificou a extinção do usufruto, uma vez que por força do que resulta do artigo 1476.º, n.º 1, al. b), do Código Civil, “*O usufruto extingue-se: (...) b) pela reunião do usufruto e da propriedade na mesma pessoa*”. Ora, foi exatamente isso que sucedeu no caso em apreço, pelo que deveria ter sido conferido um tratamento independente no entender deste Tribunal arbitral, ou seja, um tratamento autónomo face ao usufruto, embora o resultado final seja coincidente com aquele que resulta da liquidação.

Por outro lado, cabe referir se cada uma das descendentes (quatro filhas) tinham na herança a quota ideal de $\frac{3}{16}$ avos indivisos, o que significa que cada uma delas tinha direito a 18,75% sobre $\frac{1}{2}$ do prédio urbano, e não sobre a totalidade do prédio como decorre das alegações da Requerida quando afirma que “... pois os 37,5% eram relativos a metade do imóvel, isto é 18,75% do total do imóvel.

Assim sendo, cabe agora calcular o valor do usufruto, pelo que atendendo que o valor

patrimonial tributário, respeitante a ½ do prédio urbano é de € 4.960,00 (€ 4.960,00 x 75% = 3.720,00), tal implica que tenhamos uma nua-propriedade no valor de aquisição de € 2.026,00 e o usufruto no valor € 1.674,00. Efetivamente, apenas haverá que levar em consideração o valor do usufruto, visto que o ¼ da nua propriedade de ½ do prédio urbano se calculou de modo independente, pelo que resulta como valor de aquisição o montante de € 1.240,00, por aplicação das regras acima referenciadas. Por seu lado, o valor da alienação a considerar para efeitos da alienação do usufruto é de € 16.875,00. Isto é, dever-se-á aplicar as mesmas regras acima referidas, resultantes da aplicação do artigo 13.º, do CIMT, sob os montantes de € 3.720,00 (€ 4.960,00 x 75%) e € 37.500,00 (50.000 x 75%).

Posto isto temos que, os valores a considerar, sem prejuízo da aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, deveriam ter sido os seguintes:

PRÉDIO	DATA REALIZAÇÃO	VALOR REALIZAÇÃO	DATA AQUISIÇÃO	VALOR AQUISIÇÃO	QUOTA -PARTE
U-...	2016-05	50.000,00	1994-08	18.704,92	50,00%
U-...	2016-05	12.500,00	2009-10	1.240,00	25,00%
U-...	2016-05	16.875,00	2009-10	1.674,00	

€ 79.375,00

€ 21.618,92

Portanto, terá de improceder o impugnado pelo Requerente, mantendo-se no ordenamento jurídico o montante da mais-valia apurada, cumprindo em seguida aferir da legalidade da tributação destas mesmas mais valias.

No que concerne à questão da tributação das mais-valias, coloca-se a questão de saber se o Requerente pode efetivamente, beneficiar da redução de 50% na mais-valia tributada, por

força do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, conjugada com a aplicação da taxa especial de 28%, prevista no artigo 72.º, n.º 1, al. a), do CIRS.

Com efeito, é hoje pacífica e consolidada na jurisprudência do CAAD a decisão a dar ao problema que se coloca, visto que tem decidido reiteradamente pelos acórdãos dos tribunais superiores, pelas decisões do CAAD e pelas sentenças do TJUE, a inaplicabilidade da identificada disposição legal aos residentes de outro Estado-membro da UE, consubstancia uma violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (correspondente ao artigo 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia), por implicar um tratamento discriminatório entre cidadãos do espaço da União Europeia.

Se é verdade que a Requerida liquidou o imposto sob a taxa que era devida, e que se encontra prevista no Código de IRS para os não residentes, ao fazê-lo pela totalidade da mais-valia e não sobre 50% da mesma violou de modo grosseiro a jurisprudência comunitária e a do Supremo Tribunal Administrativo que a acolheu. Existe, por isso, uma ilegalidade parcial do ato tributário impugnado.

Sendo residente em França, não há dúvidas que estamos perante a residência de um país da União Europeia, pelo que tem o requerente direito a não ser discriminado e, por isso, a beneficiar do regime constante do artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS. Tal decisão da Autoridade Tributária é incompatível com a liberdade de circulação de capitais vigente em todo o espaço da União Europeia. Está devidamente solidificado na jurisprudência que é discriminatório, ao limitar a incidência do imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal e excluir dessa limitação as mais-valias realizadas por um residente noutro Estado-membro.

Portanto, é violado a liberdade de circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

O artigo 43.º, n.º 1, do Código do IRS, estabelece que *“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, determinadas nos termos dos artigos seguintes”*. Por outro lado, do n.º 2 da identificada disposição legal, vigente à data, estabelecia-se que *“O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor”*.

Por outro lado, o artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, estabelece que *“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”*.

A referida norma do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS foi apreciada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, que no processo C-443/06, de 11 de outubro, conhecido como Acórdão Hollman, decidiu que *“O artigo 56.º CE [atual artigo 63.º, do TFUE] 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 efetuada 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”*.

Neste mesmo sentido, a jurisprudência nacional decidiu sobre a questão, dos quais são exemplificativos os acórdãos do STA, de 16 de janeiro de 2008, no processo número 439/06, de 22 de março de 2011, no processo número 1031/10, de 30 de abril de 2013, no processo número 1374/12, e no processo número 1172/14 de 03 fevereiro de 2016. Igualmente, no mesmo sentido vai a jurisprudência arbitral proferida pelo CAAD, em particular, as decisões proferidas nos processos números: 45/2012-T; 127/2012-T; 748/2015-T; 89/2017-T; 370/2018-T; 617/2017-T; 520/2017-T; 399/2017-T; 89/2017-T; 478/2015-T; 96/2015-T, 583/2018-T.

Isto é, que a norma é discriminatória, e nem se invoque a questão da vinculação do princípio da igualdade, que não se verifica na presente situação, visto que a presente situação é em tudo idêntica sobre o qual já se pronunciaram as indicadas decisões e acórdãos, proferidos no âmbito da mesma legislação, cujas modificações não conduziram a uma alteração de fundo sobre a matéria impugnada. Portanto, deve o referido entendimento unânime ser adotado para a resolução do presente pedido de constituição de tribunal arbitral, nos exatos termos aí referidos.

Assim, do regime diferenciado de tributação das mais-valias imobiliárias, que está na base da liquidação de IRS reclamada, quando realizadas por não residentes em território português, resulta uma discriminação incompatível com o princípio da liberdade de circulação de capitais.

Este é um princípio fundamental da União Europeia, que pela interpretação da Autoridade Tributária é violado na liquidação de IRS impugnada. Conforme resulta do entendimento do TJUE, *“embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário”*. Referindo ainda que o tratamento discriminatório dos não residentes assentava no facto de que *“enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% [28% em 2016] sobre a matéria coletável correspondente à totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas*

metade da matéria coletável correspondente às mais-valias realizadas por um residente permite que este beneficie sistematicamente, a esse título, de uma carga fiscal inferior, qualquer que seja a taxa de tributação aplicável sobre a totalidade dos seus rendimentos, visto que, segundo as observações formuladas pelo Governo português, a tributação do rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%”.

Ademais, nos termos decididos pelo TJUE, no acórdão Gielen, proferido em 18.03.2010, “*a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório*”, sendo que “*essa escolha não é suscetível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.*”. Igualmente, o Supremo Tribunal Administrativo tem-se pronunciado de modo idêntico, ao referir, nomeadamente, que “*As disposições do Tratado CE, que rege a União Europeia prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, nos termos definidos pelos órgãos do direito da União, desde que respeitem os princípios fundamentais do Estado de direito democrático*”.

Acrescentando ainda que “*É incompatível com o direito comunitário, porquanto limita os movimentos de capitais que o artigo 56.º do Tratado CE consagra, o disposto no nº 2 do artigo 43.º do CIRS, por não aplicação aos residentes fora do território nacional a limitação de tributação a 50% das mais-valias realizadas que estatui para os residentes no território nacional.*” –Acórdão proferido no processo n.º 01172/14, em 3 de fevereiro de 2016. Portanto, é evidente que dessa natureza à referida escolha teria por consequência validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a ser discriminatório.

Por outro lado, como resulta, entre outras, nas decisões arbitrais nº 45/2012-T, n.º 127/2012-T e 583/2018-T, considerando o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS,

deparamo-nos com um regime discriminatório e incompatível com o Direito Comunitário, por violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Diga-se, desde já, que a possibilidade de os residentes noutra Estado-membro da União Europeia optarem, relativamente a estes rendimentos, pela tributação à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, não afasta que o regime seja discriminatório e violador das normas do direito da União Europeia.

Sobre esta opção já se pronunciou a jurisprudência, designadamente, a decisão arbitral proferida no processo n.º 748/2015-T, que sustentou que: *“Desde logo, há que registar que a solução introduzida pelo legislador para contornar a discriminação contida na supra mencionada norma nacional, fazer 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 noutra estado membro, no estado atual do direito comunitário.”*. (...) *“Alega a AT que a solução adotada no artigo 72.º, n.ºs 8 a 10 bastante, porquanto também para os residentes em território português, estes rendimentos estão sujeitos ao englobamento. Ora, tal argumento não parece adequado porquanto não leva em linha de conta todas as outras condições de tributação inerentes ao funcionamento de um imposto com as características do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares e evidencia uma intenção de tributação em função dos rendimentos auferidos no outro país (quando englobados) bem sabendo que se trata de realidades incomparáveis, facilmente falseadas por toda uma realidade de base que escapa à soberania fiscal do estado português.”*

Portanto, tal liquidação de IRS tem associado um efeito discriminatório essencial da diferenciação de regimes prevista na legislação nacional entre residentes e não residentes, que é assim violadora dos artigos 63º e 18º do TFUE.

Em face do princípio do primado do direito comunitário, consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, a jurisprudência do TJUE, em sede de direito comunitário, vincula as decisões nacionais, pelo que há necessariamente de reconhecer a ilegalidade da liquidação de IRS.

Ademais, no Acórdão do TJUE, de 18 de março de 2021, proferido âmbito do processo C-388/19, entendeu-se que “... a escolha concedida, no litígio no processo principal, ao contribuinte não residente, de ser tributado segundo as mesmas modalidades que as aplicáveis aos contribuintes residentes, não é suscetível de tornar a restrição (...) compatível com o Tratado. (...). O que leva a decidir que “(...) o artigo 63.º TFUE, lido em conjugação com o artigo 65.º TFUE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável.”.

Por último, o próprio Secretário de Estado de Assuntos Fiscais emitiu o despacho n.º 177/2021-XXII, de 04.06.2021, segundo o qual, nos procedimentos administrativos e processos judiciais pendentes, no quadro normativo vigente e até ser concretizada a necessária alteração legislativa, decidiu aplicar, caso a caso, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos sujeitos passivos não residentes, mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28%.

Em suma, não restam de que a liquidação impugnada, na parte que considera como base de tributação das mais-valias realizadas pelo requerente mais de 50% do seu valor, carece de fundamento legal, concluindo-se pela incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º, do Código do IRS, com o artigo 63.º, do TFUE, o que determina a ilegalidade da liquidação ora impugnada. Assim, deverá ser procedente o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, para anulação parcial da declaração de IRS de 2016.

IV. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente finaliza o seu pedido no sentido da condenação da AT (Requerida) na restituição das quantias indevidamente pagas, bem como no **pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legalmente previstos.**

Dispõe o artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) que: *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulta pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.*

Prevê ainda o artigo 100.º do indicado compêndio normativo que **“A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.**

Com efeito, determinando o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que “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”, deverá o mesmo ser interpretado

no sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário.

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocá-lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efetuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

No caso concreto dos presentes autos, não restarão dúvidas quanto à imputabilidade do erro, determinativo do pagamento e juros indemnizatórios à Autoridade Tributária e Aduaneira.

V. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC (ex vi 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Consequentemente, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada a ambas as partes, na proporção de 25% para o Requerente e de 75% para Requerida.

VI. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Julgar improcedente, por não provado, o pedido da Requerente de anulação parcial da liquidação de IRS, com fundamento na incorreção do cálculo das mais-valias realizadas;
- b) Julgar procedente, por provado, o pedido do Requerente da anulação parcial da liquidação do IRS, com fundamento na não consideração da tributação das mais-valias apenas em 50% do seu valor, com todas as consequências legais.
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, desde a data do pagamento até ao integral reembolso (restituição).

VII. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € 6.915,36.

VIII. CUSTAS

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 6.915,36, correspondente ao valor económico da pretensão impugnatória sobre a liquidação de IRS, inicialmente indicado pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos

Processos de Arbitragem Tributária, a cargo de ambas Partes, na proporção de responsabilidades de 25% para o Requerente e de 75% para Requerida.

IX. REMESSA AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Nos termos do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT, dispõe-se que *“Sempre que seja recusada a aplicação de uma norma, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, constante de convenção internacional, ato legislativo ou decreto regulamentar, o tribunal arbitral notifica o representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação, para efeitos do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua redação atual”*.

No caso em apreço desaplica-se a norma do artigo. 43.º, n.º 2, do CIRS, por violação das normas do Direito da União Europeia, nomeadamente, do artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Pelo que se ordena a notificação da presente decisão arbitral ao representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação.

Notifique-se as Partes e o Ministério Público

Lisboa, 24 de novembro de 2021

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira.