

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 217/2021-T

Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias de não residentes. Residente em país com regime fiscal mais favorável. Taxa. Arts. 43.º, n.º 2, b) e 72.º n.º 1, a) e n.º 17 do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 23 de junho de 2021, Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Sérgio Santos Pereira e Paulino Brilhante Santos (co-árbitros), acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., com o número de identificação fiscal..., e **B...**, com o número de identificação fiscal ..., casados, doravante “Requerentes”, residentes em ..., ..., ..., ..., ..., Líbano, vieram, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa deduzida, 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.ºs 1 e 2, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de janeiro.

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

Os Requerentes pretendem a declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”)

referente ao ano 2019, emitido sob o n.º 2020...¹, no montante total de € 276.877,04, do qual contestam € **165.629,25**, e, bem assim, a restituição desta importância, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.

Como fundamento da sua pretensão, invocam, em síntese, as seguintes ilegalidades substantivas:

- a) Que o saldo das mais-valias imobiliárias devia ter sido apenas considerado em 50% do seu valor, à semelhança do que se encontra previsto para transmissões efetuadas por residentes no artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do Código do IRS, conforme entendimento consolidado da jurisprudência europeia do Tribunal de Justiça alicerçado no princípio da livre circulação de capitais, previsto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), também aplicável fora da União, em relação a residentes em países terceiros;
- b) Que devia ter sido aplicada a taxa de 28%, nos termos previstos no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, e não a de 35%, constante do n.º 17, alínea d) do mesmo artigo, pois esta última aplica-se a entidades residentes em país com regime fiscal mais favorável, de acordo com a lista definida pelo Governo português, e não a pessoas físicas, como é o caso dos Requerentes; e
- c) Que os Requerentes têm nacionalidade libanesa e o facto de residirem na República do Líbano, país com regime fiscal mais favorável, não se prendeu com razões fiscais, pelo que não podem ser alvo de uma aplicação discriminatória da lei fiscal, culminando num tratamento injustificadamente diferenciado.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 15 de abril de 2021 e, de seguida, notificado à AT.

¹ Este ato foi substituído pela liquidação n.º 2020..., datada de 26 de outubro de 2020, na sequência de apresentação de declaração de substituição, em 22 de outubro de 2020, pelo que é esta última que constitui o objeto da presente ação.

Nos termos do disposto do artigo 5.º, n.º 3, do artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo.

Em 2 de junho de 2021, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 23 de junho de 2021.

Em 2 de julho de 2021, a Requerida veio aos autos informar que o ato tributário impugnado foi parcialmente revogado, por despacho de 29 de junho de 2021, da Subdiretora-Geral do Rendimento.

Notificados para exercício do contraditório, os Requerentes manifestaram o seu interesse na prossecução da ação, atendendo a que, apesar de o novo entendimento da AT acolher a tributação do saldo das mais-valias em apenas 50%, como preconizaram, continuou sem ser atendida a pretensão de aplicação da taxa de 28% (em vez de 35%).

Em 7 de setembro de 2021, a Requerida apresentou a sua Resposta, na qual se defende por impugnação e reitera a aplicação da taxa autónoma de 35%, nos moldes preceituados no artigo 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS. Clarifica ainda que, apesar de a liquidação impugnada ser a n.º 2020..., esta foi substituída (tendo, portanto, caducado) pela liquidação n.º 2020..., de 26 de outubro de 2020, na sequência da entrega de declaração de substituição em 22 de outubro de 2020. Conclui pela improcedência do pedido, juntando, na mesma data, o processo administrativo (“PA”).

Em 13 de setembro de 2021, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade, não tendo sido requerida a produção de prova testemunhal.

Por despacho de 1 de outubro de 2021, o Tribunal notificou Requerentes e Requerida para, querendo, apresentarem alegações escritas simultâneas, no prazo de 10 dias, e fixou o prazo para prolação da decisão até à data limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, advertindo os Requerentes da necessidade de, até essa data, procederem ao pagamento da taxa arbitral subsequente e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

Ambas as Partes optaram por não alegar.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação de IRS (com as legais consequências no ato silente de segundo grau que se formou), à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (v. artigo 4.º e artigo 10.º, n.º 2 do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 14 de abril de 2021, dentro do prazo de 90 dias a contar da presunção de indeferimento da Reclamação Graciosa, ocorrida em 15 de janeiro de 2021 (v. artigo 57.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT")), conforme previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, com remissão para o artigo 102.º, n.º 1 do CPPT.

Não existem exceções a apreciar. O processo não enferma de nulidades.

III. QUESTÃO DECIDENDA

A única questão a apreciar nesta ação respeita à aplicabilidade do artigo 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS, que determina a tributação, à taxa agravada de 35% (em vez da taxa especial de 28%), das mais valias imobiliárias “*auferidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.*”

IV. MATÉRIA DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos, que se julgam provados:

- A.** Em 2019, **A...** e **B...**, casados, aqui Requerentes, eram residentes no Líbano e proprietários do prédio urbano sito em ..., ..., n.ºs ... a ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., da referida freguesia, inscrito na matriz sob o artigo ..., da freguesia da ..., que haviam adquirido por € 500.000,00, em 21 de março de 2014 – cf. Documentos 4 (atestado de residência e identidade) e 5 (contrato de compra e venda do imóvel) e provado por acordo.
- B.** Em 27 de setembro de 2019, os Requerentes venderam o prédio acima identificado pelo valor de € 1.600.000,00 – cf. Documento 6 – escritura de compra e venda do imóvel em questão.
- C.** Da transmissão do imóvel em 2019 resultou uma mais-valia tributável na Categoria G do IRS – cf. Documento 7 – declaração de IRS referente ao período de 2019 e provado por acordo.
- D.** Em 30 de junho de 2020, os Requerentes submeteram a declaração de IRS modelo 3,

-
- relativa ao período de 2019, na qual reportaram a venda do prédio pelo valor de € 1.600.000,00, indicando como valor de aquisição € 500.000,00 e € 296.289,28 a título de despesas e encargos – cf. Documento 7 – declaração de IRS referente ao período de 2019 (identificada com o código alfanumérico...) com os anexos F e G.
- E.** Na sequência desta declaração, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2020..., datada de 17 de julho de 2020, relativa ao período de 2019, no valor a pagar de € 276.877,04 – cf. Documento 1.
- F.** Os Requerentes procederam ao pagamento do valor de € 276.877,04 em 18 de agosto de 2020 – cf. Documento 8.
- G.** Na sequência da entrega de declaração de substituição em 22 de outubro de 2020, foi emitida uma nova liquidação, substitutiva da anteriormente referida, com o n.º 2020..., datada de 26 de outubro de 2020 – cf. Informação n.º 341/2021 da DSIRS, junta pela Requerida.
- H.** Inconformados com a aplicação da taxa de 35%, em vez da de 28%, às mais-valias imobiliárias, os Requerentes apresentaram em 15 de setembro de 2020, Reclamação Graciosa pedindo a anulação da liquidação – cf. Documentos 2 e 3.
- I.** Não tendo a Reclamação sido decidida no prazo de 4 meses, a Requerente presumiu o respetivo indeferimento tácito, conforme previsto no artigo 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT, e apresentou no CAAD, em 14 de abril de 2021, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do ppa no SGP do CAAD.
- J.** Por despacho de 29 de junho de 2021, da Subdiretora-Geral do Rendimento, foi revogado parcialmente o ato tributário impugnado, na parte em que não havia considerado a redução, para 50%, da base de incidência de IRS sobre as mais-valias imobiliárias prevista para os residentes no artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do Código deste imposto – cf. Informação n.º 341/2021 da DSIRS, junta pela Requerida, sobre a qual recaiu despacho de concordância da Subdiretora-Geral do Rendimento, por delegação de competências.

K. Este despacho concede ainda provimento parcial ao pedido de juros indemnizatórios, nos termos previstos nos artigos 43.º e 100.º da LGT.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e na posição consensual assumida pelas Partes em relação aos mesmos, sendo a questão controvertida estritamente de direito.

3. FACTOS NÃO PROVADOS

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

V. DO DIREITO

1. INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE PARCIAL

A Requerida veio dar razão aos Requerentes, no que se refere à consideração do saldo das mais-valias em apenas 50%, procedendo, nessa parte, à anulação administrativa do ato tributário de liquidação de IRS aqui impugnado, conforme consta da matéria de facto fixada nos presentes autos. Deu ainda provimento ao pedido de juros indemnizatórios em relação à parte anulada.

Desta forma, o objeto da ação ficou reduzido ao tema da taxa aplicável –35% ou 28%–, verificando-se uma inutilidade superveniente parcial da lide em relação ao segmento remanescente, que foi anulado pela AT, em conformidade com o disposto no artigo 277.º, alínea e) do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide têm lugar quando, nomeadamente, desaparece o objeto do processo, se extingue um dos interesses em conflito em virtude de novos factos ocorridos na pendência do processo, ou a decisão a proferir já não tem qualquer efeito útil, ou porque não é possível dar satisfação à pretensão que o demandante pretende fazer valer no processo, ou porque o fim visado com a ação foi atingido por outro meio.

No caso concreto, dos dois fundamentos (causa de pedir) invocados pelos Requerentes – o excesso de matéria coletável e o excesso de taxa – o primeiro foi atendido, pelo que estes perderam o interesse na lide nesse segmento, preenchendo-se, assim, quanto a esse fundamento, a condição prevista para a extinção da instância por inutilidade superveniente.

Em consequência, na parte em que a presente ação arbitral se funda na referida causa de pedir (respeitante ao excesso do saldo de mais-valias sujeito a tributação), julga-se extinta a instância processual², por já ter sido alcançado, de outra forma, o fim visado com a ação, nos moldes do disposto nos artigos 277.º, alínea e) e 611.º do CPC, aplicáveis por remissão do citado artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT, ficando, nessa medida, prejudicado o seu conhecimento, por este Tribunal.

2. A APLICAÇÃO DO REGIME DO ARTIGO 72.º, N.º 17, ALÍNEA D) DO CÓDIGO DO IRS A PESSOAS INDIVIDUAIS. INCOMPATIBILIDADE COM O DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

Os Requerentes defendem que devia ter sido aplicada ao seu caso a taxa especial de 28%, prevista no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS para 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*”³. (sublinhado nosso)

² Extinção meramente parcial, pois a ação prossegue em relação ao segundo fundamento referente à taxa aplicável.

³ A alínea a) do artigo 10.º do Código do IRS refere-se precisamente às mais-valias imobiliárias, dispondo o seguinte, na redação aplicável à data dos factos (2019):

Neste contexto, sustentam ser errónea a aplicação, pela Requerida, do disposto no artigo 72.º, atual n.º 17, alínea d) do Código do IRS⁴, segundo o qual são tributadas autonomamente à taxa agravada de 35% as “*mais-valias previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.*”⁵ (sublinhado nosso)

Para tanto, numa primeira linha de argumentação, os Requerentes consideram que o uso da expressão “*entidades não residentes*”, empregue na alínea d) do n.º 17 do artigo 72.º do Código do IRS, ao invés de, simplesmente, “*não residentes*”, como consta do n.º 1, alínea a) do mesmo artigo, significa que o legislador tinha a “clara intenção em estabelecer uma distinção”, no sentido de que a primeira expressão não incluiria pessoas individuais, como é o caso dos Requerentes. Desta forma, a previsão de taxa agravada consagrada no artigo 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS não abrangeria pessoas físicas, mas somente “*entidades não residentes*”, no sentido de pessoas jurídicas (pessoas coletivas e entidades equiparadas).

A título preliminar, importa assinalar o paralelismo do IRS com os três impostos sobre o património – o Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”), o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (“IMT”) e o Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (“AIMI”) – que contemplam uma taxa agravada de tributação para as operações realizadas por entidades residentes ou sedeadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constantes da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, na redação vigente, ou para os imóveis de que estas sejam titulares (v. artigos 112.º, n.º 4, alínea a) e 135.º-

“1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário; [...]”

⁴ À data dos factos correspondia ao n.º 16, tendo a numeração sido alterada pelo artigo 326.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Lei do Orçamento do Estado para 2020).

⁵ Para este efeito, a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, recentemente alterada pela Portaria n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro (que eliminou Andorra da lista), contém a lista dos ditos paraísos fiscais, na qual se incluem 80 jurisdições.

F, n.º 5 do CIMI; 17.º, n.º 4 do CIMT e 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS).

No âmbito da tributação do património, o legislador utilizou expressões distintas para nomear os sujeitos visados pela taxa agravada, referindo-se a “sujeitos passivos” no caso do IMI⁶, a “adquirente” no IMT e a “entidades” no AIMI. Em qualquer das três situações, introduziu uma norma expressa a determinar a exclusão das pessoas singulares da taxa agravada (v. artigos 112.º, n.º 7 e 135.º-F, n.º 6 do CIMI e 17.º, n.º 7 do CIMT), permitindo a inferência legítima de que as expressões acima enumeradas, nas quais se incluem as “entidades”, abrangem também as pessoas individuais, daí a necessidade de as excluir expressamente.

Diferentemente, no Código do IRS o legislador optou por não consagrar qualquer norma de exclusão do âmbito de aplicação da taxa agravada. Tendo-o feito nos demais impostos (IMI, AIMI e IMT) que consagram solução similar – de tributação agravada –, é razoável assumir que se trata de uma opção legislativa, intencional. Ao contrário dos outros Códigos fiscais, o legislador, dentro da sua margem de liberdade escolheu, no caso do IRS, não excluir as pessoas físicas

Acresce que o raciocínio preconizado pela Requerente, de que o artigo 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS não abrange pessoas físicas, não pode, por outra razão, acompanhar-se, uma vez que tal exclusão representaria uma aporia (auto-contradição) jurídica.

Com efeito, o Código do IRS aplica-se unicamente a pessoas singulares, nos termos do seu artigo 13.º, n.º 1, que recorta a incidência subjetiva do imposto e delimita o respetivo conceito de sujeito passivo. Assim, são “*sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos*”. Se são sujeitos de IRS as pessoas singulares, todas as normas de incidência, isenções e taxas têm o seu campo subjetivo de aplicação circunscrito a esse universo: o das pessoas físicas.

⁶ Esta designação foi adotada com a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, substituindo a anterior que referia “entidades”.

Ora, se apenas estão sujeitas a IRS pessoas físicas, não pode interpretar-se que uma norma do compêndio do IRS, que define uma dada taxa para uma categoria de rendimentos passível de tributação neste imposto, não é dirigida às pessoas físicas, mas a outras entidades não abrangidas pelo seu campo de aplicação. Se assim fosse, tal norma seria *ab initio* desprovida de qualquer aplicabilidade, pela inexistência de casos possíveis, não teria destinatários, visando um “conjunto vazio”, ou, dito de outro modo, regularia a taxa de um imposto incidente sobre pessoas físicas, excluindo-as, de forma contraditória, da sua previsão.

Por outro lado, e ao contrário do que propugnam os Requerentes, o termo “entidade”, compreende a aceção de “ente, ser, indivíduo”, pelo que não se reporta específica ou exclusivamente as pessoas coletivas ou equiparadas. O sentido restritivo preconizado significaria que o legislador tinha criado uma norma absolutamente inaplicável e, portanto, sem qualquer efeito útil, afastando-se do cânone hermenêutico consagrado no artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil que prescreve que “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Tal interpretação não é, pelas razões expostas, de acolher, im procedendo este fundamento.

No entanto, também é suscitada pelos Requerentes a incompatibilidade do regime previsto na norma em apreço – o artigo 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS – com a liberdade de circulação de capitais consagrada no artigo 63.º do TFUE, em sintonia com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, aplicável não apenas a operações entre Estados-Membros, mas também a operações que envolvam um Estado-Membro e um país terceiro, como sucede com o Líbano, jurisdição de residência dos Requerentes que têm essa nacionalidade [libanesa].

Dispõe este preceito de direito primário europeu, no seu n.º 1, que “[no] âmbito das

disposições do presente capítulo⁷, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.”

Como salientam ANTÓNIO CASTRO CALDAS e RAQUEL MAURÍCIO⁸, o TFUE não fornece uma definição de liberdade de circulação de capitais, conceito que tem vindo a ser densificado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, no sentido de abarcar a transferência de ativos e a realização de investimentos, incluindo, com relevância para os presentes autos, bens imóveis, entre Estados-Membros da União e entre estes e países terceiros.

Esclarece aquele Tribunal que “*como resulta da sua letra, o artigo 63.º TFUE estabelece a livre circulação de capitais não apenas entre Estados-Membros mas igualmente entre Estados-Membros e países terceiros*”, pelo que “*proíbe de modo geral todas as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e países terceiros*” (v. parágrafos 24 e 25 do despacho de 6 de setembro de 2018, processo C-184/18).

Esta liberdade admite algumas exceções, nos termos dos artigos 64.º a 66.º do TFUE⁹, as quais devem ser objeto de interpretação estrita (v. o parágrafo 60 do acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de fevereiro de 2019, processo C-135/17, e demais jurisprudência aí citada), e não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido (v. artigo 65.º, n.º 1, a) do TFUE). No entanto, estas medidas e restrições “*não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos*” (v. artigo 65.º, n.º 3 do TFUE).

Para o Tribunal de Justiça, constituem restrições à liberdade de circulação de capitais

⁷ V. Capítulo 4 – Os Capitais e os Pagamentos.

⁸ V. A Tributação Agravada sobre o Património Imobiliário Detido por Entidades Residentes em Paraísos Fiscais e a Liberdade de Circulação de Capitais, in *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 55, enero-abril de 2021, pp. 207-221, disponível online em <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7444/documento/foro-port02.pdf?id=12271>

⁹ Os artigos 64.º e 66.º referem-se exclusivamente a restrições nas relações com países terceiros.

todas as medidas, fiscais ou de outra natureza, que os Estados-Membros consagrem e que sejam “*suscetíveis de dissuadir os não residentes de investirem num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes desse Estado-Membro de investirem noutros Estados*” (v. parágrafo 49 do acórdão de 30 de janeiro de 2020, processo C-156/17, e demais jurisprudência aí referida).

Acresce assinalar que, segundo jurisprudência constante deste Tribunal, uma restrição à liberdade dos movimentos de capitais “*só pode ser admitida se se justificar por uma razão imperiosa de interesse geral. Mas é ainda necessário, nesse caso, que seja adequada para garantir a realização do objetivo em causa e que não ultrapasse o necessário para atingir esse objetivo*” (v. parágrafo 55 do acórdão de 13 de novembro de 2012, processo C-35/11, e jurisprudência aí referenciada).

No caso em análise, verifica-se o estabelecimento de uma tributação diferenciada – uma taxa de IRS distinta e agravada em função da residência dos sujeitos passivos em país com regime de tributação “privilegiada” ou “paraíso fiscal” – que, em nosso entender, tem a virtualidade de desincentivar ou dissuadir o investimento no território nacional. Aliás esta suscetibilidade já foi reconhecida pelo Tribunal de Justiça, a respeito de diferenças de tratamento na tributação da detenção de imóveis, por residentes e não residentes em França (v. acórdão de 11 de outubro de 2007, processo C-451/05) e, num caso português, de ganhos ou mais-valias decorrentes da alienação de imóveis, quando realizadas por residentes e não residentes (v. acórdão de 11 de outubro de 2007, processo C-443/06 e despacho de 6 de setembro de 2018, processo C-184/18).

Neste ponto, e em relação à situação *sub iudice*, pode antecipar-se uma primeira conclusão: **a existência de uma taxa de IRS agravada, aplicável às entidades residentes nos países listados na Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS, nos quais se inclui o Líbano, consubstancia uma distinção de tratamento que desincentiva o investimento de residentes nesses países no parque imobiliário português. Circunstância que configura uma restrição à liberdade de circulação de capitais**, como tem vindo a ser delineada na construção jurisprudencial do Tribunal de Justiça, que não exclui deste conceito as transações relativas a imóveis.

Não estando em causa uma das exceções admitidas pelos artigos 64.º e 66.º do TFUE, **essa restrição apenas será admissível**, seja entre Estados-Membros, seja entre Estados-Membros e países terceiros, se “*essa distinção não constitu[ir] um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais*” (v. parágrafo 36 do despacho de 6 de setembro de 2018, processo C184/18). (realce nosso)

Será o caso se as situações objeto de tratamento diferenciado, em função da residência dos sujeitos passivos, ou de outro critério:

- (a) Forem “*situações não comparáveis objetivamente*”. Porém, não se aceita que as situações sejam consideradas não comparáveis pelo simples facto de envolverem um investimento de (ou em) países terceiros, já que isso retiraria todo o conteúdo útil ao artigo 63.º do TFUE (v. acórdão de 26 de fevereiro de 2019, processo C-135/17, parágrafo 68 e demais jurisprudência aí referida), ou
- (b) Forem justificadas por “*razões imperiosas de interesse geral*” (v. acórdão de 11 de outubro de 2007, processo C 443/06 e jurisprudência aí referida).

A este respeito, o Tribunal de Justiça já admitiu como razões prevalentes de interesse geral, a necessidade de **preservar a repartição equilibrada do poder de tributação** entre os Estados-Membros e os países terceiros (v. os acórdãos de 10 de fevereiro de 2011, processos, C-436/08 e C-437/08; de 10 de maio de 2012, processos C-338/11 a C-347/11; e de 10 de abril de 2014, processo C-190/12), ou a eficácia do controlo fiscal e **a necessidade de prevenir a fraude fiscal** (v. os acórdãos de 12 de setembro de 2006, processo C-196/04; de 13 de março de 2007, processo C-524/04; de 3 de outubro 2013, processo C-282/12; de 9 de outubro de 2014, processo C-326/12; e de 22 de novembro de 2018, processo C-679/17)¹⁰.

Contudo, mesmo nestas situações, **a restrição encontra-se submetida aos ditames do princípio da proporcionalidade**, *i.e.*, tem de ser adequada para garantir a realização do

¹⁰ Seguimos a exposição de ANTÓNIO CASTRO CALDAS e RAQUEL MAURÍCIO na obra supra citada.

objetivo por ela prosseguido e não pode ir além do necessário para o alcançar (economia de meios ou proporcionalidade em sentido estrito – v. a título ilustrativo, os acórdãos do Tribunal de Justiça de 26 de fevereiro de 2019, processo C-135/17 e 30 de janeiro de 2020, processo C-156/17).

Efetivamente, a respeito da idoneidade e proporcionalidade das medidas nacionais que restrinjam liberdades fundamentais, resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que *“(...) para que as medidas nacionais que entravam ou desencorajam o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado possam considerar-se efetivamente justificadas por razões atinentes ao interesse público devem ser idóneas para a realização do objetivo prosseguido e não exceder o necessário para o atingir (...) Quanto à questão de a disposição em litígio ser proporcional face ao objetivo prosseguido pelo legislador (...) cabe ao juiz nacional decidir se, por mais justificado que seja em princípio, o obstáculo decorrente de uma medida nacional a uma liberdade fundamental não poderá ser evitado ou reduzido sem comprometer a prossecução dos objetivos da própria medida (v. acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de junho de 1999, Processo n.º C-35/98).*

Ou seja, e reiterando, *“para poder ser considerada justificada, a diferença de tratamento (...) não deve ir além do que é necessário para que o objetivo prosseguido pela regulamentação em causa seja atingido”* (v. acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de setembro de 2004, Processo n.º 319-02).

Constata-se, *in casu*, que a única diferença das situações abrangidas pela taxa normal e pela taxa agravada do artigo 72.º, n.º 1, alínea a) e n.º 17, alínea d) do Código do IRS é a localização da residência dos sujeitos passivos (em países enumerados na lista, ou fora da lista), o que, como acima referido, não constitui condição suficiente para se afirmar que, objetivamente, a situação não é a mesma, justificando uma restrição à liberdade de circulação de capitais.

Deste modo, a restrição à liberdade de circulação de capitais só pode manter-se, se, por um lado, se identificarem razões imperiosas de interesse geral, e se, por outro lado, a medida adotada for idónea ao fim prosseguido e proporcional.

A tributação agravada cominada pela legislação fiscal portuguesa em relação às entidades residentes em “paraísos fiscais” enquadra-se na categoria das medidas que têm por finalidade primordial o combate à fraude e evasão fiscais. No entanto, afigura-se manifestamente excessiva, desde logo por abranger uma lista vastíssima de 83 jurisdições, quando a lista de jurisdições “não cooperantes” para efeitos fiscais da União Europeia contém apenas 12 jurisdições¹¹.

Por outro lado, no caso de pessoas singulares, representa um tratamento discriminatório injustificado, pois condicionaria a possibilidade de investirem ou deterem ativos em Portugal em condições idênticas às demais, apenas com fundamento na residência, quando não se suscitam, em relação às mesmas, as considerações pertinentes à criação “artificial” (de sociedades ou entes coletivos e equiparados) em territórios de baixa ou nula tributação, pois não são entes ficcionados pelo direito (não resultam de criação jurídica), nem “utilizáveis” ou manipuláveis para fins fiscais de forma semelhante.

Assim mesmo o entendeu o legislador português, em relação aos três impostos sobre o património que consagram a tributação agravada de entidades residentes em territórios com regime fiscal mais favorável, conferindo tratamento distinto aos entes jurídicos e às pessoas individuais, no sentido que aqui se preconiza, pois, de outro modo, resultaria prejudicada, de forma intolerável, a liberdade de escolha do país de residência, quantas vezes motivada por atendíveis razões de melhoria de condições de vida (a título de exemplo, refira-se a empregabilidade ou salários superiores, como sucede com inúmeros cidadãos portugueses atualmente a trabalhar nos Emiratos Árabes Unidos), totalmente alheias a intuítos fiscais. Pelo que se afigura ser uma medida que não passa o teste da “necessidade”, de acordo com o parâmetro que o próprio legislador nacional aplicou nos demais impostos aqui referidos.

¹¹ V. Regulamento Delegado (UE) 2020/855 da Comissão, de 7 de maio de 2020, que altera o Regulamento Delegado (UE) 2016/1675, que completa a Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, mediante a inclusão das Baamas, de Barbados, do Botsuana, do Camboja, do Gana, da Jamaica, da Maurícia, da Mongólia, de Mianmar/Birmânia, da Nicarágua, do Panamá e do Zimbabué no quadro constante do ponto I do anexo e a supressão da Bósnia-Herzegovina, da Etiópia, da Guiana, da República Democrática Popular do Laos, do Sri Lanca e da Tunísia do referido quadro.

Por outro lado, de forma a que não resultasse violado o princípio da proporcionalidade, afigura-se ainda que, pelo menos, teria de dar-se a possibilidade de as pessoas físicas afastarem o pressuposto que está subjacente à taxa agravada, que é o da evasão e fraude fiscal, nomeadamente através da demonstração da efetividade e substância da residência adotada, sob pena de a relação apurada entre a gravidade do sacrifício imposto pelo meio adotado e a importância dos interesses públicos que o justificam ser desrazoável.

No caso concreto, os Requerentes residem no país da sua nacionalidade, pelo que nem sequer se suscitam considerações de mudança ou adoção de residência gizadas por finalidades ou objetivos fiscais, correspondendo de forma linear ao caso geral: a maioria dos cidadãos residem no país de que são nacionais.

A liberdade de circulação de capitais entre os Estados Membros e países terceiros, consagrada no artigo 63.º do TFUE tem efeito direto e confere aos particulares direitos que estes podem invocar em juízo (v. parágrafo 24 do acórdão do Tribunal de Justiça, de 24 de novembro de 2016, processo C-464/14, e demais jurisprudência aí citada).

À face do exposto, conclui-se que a tributação agravada das pessoas singulares, aqui Requerentes, nos moldes previstos no artigo 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS, constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais contrária ao disposto no artigo 63.º do TFUE, por consubstanciar um tratamento discriminatório injustificado e desproporcionado, pelo que deve ser desaplicada e manter-se a tributação à taxa geral prevista no n.º 1, alínea a) do mesmo artigo.

Esta solução coaduna-se igualmente com o princípio da unidade do sistema jurídico assegurando a coerência sistemática dos diversos impostos (IRS, IMT, IMI e AIMI).

3. SOBRE A DESNECESSIDADE DE REENVIO PREJUDICIAL

As questões de direito europeu com relevância para a apreciação do mérito respeitam à aplicação do princípio da livre circulação de capitais, previsto no artigo 63.º do TFUE, em relação a residentes em países terceiros, e à admissibilidade de uma restrição com fundamento nos artigos 64.º a 66.º do TFUE.

Os critérios decisórios sobre esta matéria encontram-se devidamente aclarados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça acima referenciada, cabendo a sua aplicação ao caso concreto aos órgãos jurisdicionais nacionais.

De acordo com o entendimento do Tribunal de Justiça, a partir do Acórdão *Cilfit*¹², a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação pode ser dispensada quando:

- a) A questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal¹³;
ou
- b) O Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de forma firme sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua consolidada sobre a mesma; ou
- c) O juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.

No caso *sub judice*, verifica-se o preenchimento dos requisitos previstos na alínea b).

Não há, pois, que suspender a instância e proceder ao reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça.

4. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

¹² Acórdão de 6 de outubro de 1982, processo 283/81.

¹³ O que sucede em relação às condições formais ou requisitos para a retificação do imposto a favor da Requerente, uma vez que se concluiu que não lhe assiste razão quanto à aplicação de uma taxa reduzida ou de uma taxa intermédia de IVA, pelo que inexistente prestação tributária a retificar.

O direito a juros indemnizatórios é regido pelo artigo 43.º da LGT que, no seu n.º 1, o faz depender da ocorrência de erro imputável aos serviços do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, que, havendo decisão a favor do sujeito passivo, postulam o restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

Na situação vertente, a liquidação parcialmente impugnada padece de erro de direito imputável à Requerida, por aplicação de normas nacionais que violam o Direito da União Europeia. Com efeito, a legalidade não se cinge à dimensão dos atos legislativos previstos no artigo 112.º da CRP e inclui o bloco de normas e princípios supraordenados, como a Constituição e o Direito primário e derivado da União Europeia acolhido *ex professo* pelo artigo 8.º, n.º 4 da CRP.

A subordinação “à Constituição e à lei” que o artigo 266.º, n.º 2 da CRP postula¹⁴ não pode, assim, deixar de compreender o Direito da União Europeia. Entendimento que é seguido pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, como se extrai dos seguintes excertos ilustrativos:

“havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efetuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar liquidação

¹⁴ E de igual modo o artigo 55.º da LGT.

afetada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1 da CRP e 55.º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.»¹⁵

A aplicação indevida da taxa agravada do artigo 72.º, n.º 17, alínea d) do Código do IRS resultou no pagamento de uma prestação tributária (de IRS) em montante superior ao legalmente devido, pelo que se verifica o pressuposto de erro imputável aos serviços e a constituição, na esfera dos Requerentes, do direito ao recebimento de juros indemnizatórios para ressarcimento da ilegal privação desta quantia pelo período de tempo que perdurar, até à sua restituição, conforme preceituado nos artigos 43.º e 100.º da LGT e 61.º do CPPT.

3. QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

EM SÍNTESE,

À face do exposto, conclui-se pela inutilidade superveniente (parcial) da lide, relativamente à parte da liquidação anulada pela Requerida, e, no remanescente, pela procedência da ação, por vício de violação de lei (do artigo 63.º do TFUE), com a anulação parcial do ato de liquidação de IRS, referente ao período de 2019, em conformidade com o

¹⁵ V. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.12.2001, no processo n.º 026233. No mesmo sentido se pronunciam, entre outros, os acórdãos de 06.02.2002, processo n.º 026690, de 05.06.2002, processo n.º 0392/02, de 16.01.2002, processo n.º 026391, de 30.01.2002, processo n.º 026231, de 20.03.2002, processo n.º 026580, e de 10.07.2002, processo n.º 026668.

disposto no artigo 163.º, n.º 1 do novo CPA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT, sendo devidos os juros indemnizatórios correspondentes.

VI. DECISÃO

À face do exposto, acordam os árbitros deste tribunal arbitral em:

- a) Julgar parcialmente extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, em relação ao pedido de anulação da liquidação de IRS n.º 2020..., de 26 de outubro de 2020¹⁶, do período de tributação de 2019, na parte em que considerou a totalidade do saldo da mais-valia imobiliária (em vez de apenas 50%), e em relação ao pedido dependente dos juros indemnizatórios correspondentes;
- b) Julgar a ação procedente na parte referente à aplicação da taxa de 35% (quando devia ter sido 28%), com a consequente anulação parcial da liquidação de IRS em apreço e a condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios correspondentes ao IRS pago em excesso em resultado do diferencial de taxa, e, bem assim, do indeferimento presumido que sobre a mesma recaiu tudo com as legais consequências.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **165.629,25**, correspondente à parte da liquidação de IRS que os Requerentes pretendem anular, não impugnado pela Requerida – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

¹⁶ Que substituiu a liquidação n.º 2020..., de 17 de julho de 2020.

VIII. CUSTAS

Custas no montante de € **3.672,00**, a cargo da Requerida, considerando-se que deu causa à ação na parte relativa à inutilidade superveniente e por decaimento no remanescente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, 527.º e 536.º, n.ºs 3 e 4 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

* * *

Notifiquem-se as Partes e, bem assim, o Ministério Público para efeitos do disposto no artigo 280.º, n.º 3 da CRP e no artigo 72.º, n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional).

Lisboa, 16 de novembro de 2021

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Sérgio Santos Pereira

Paulino Brilhante Santos