

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 678/2020-T

Tema: IRS – Mais-valias de imóveis de não residentes – Não discriminação.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro do Tribunal Singular Dr. Armando Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 03.05.2021, decide:

I. RELATÓRIO

A..., NIF ..., e mulher B..., NIF..., casados sob o regime da separação de bens e residentes em ..., Suíça, apresentaram pedido de pronuncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos atos liquidação conjuntos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2020... e respetiva nota de liquidação de acerto de contas n.º 2020... – referentes ao Requerente marido, e os atos de liquidação em conjunto 2020... e respetivas nota de acerto de contas n.º 2020... pelo valor global de € 2.321,90, sendo a Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. O pedido foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 27 de novembro de 2020.

2. O Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, foi designado, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, a 11 de novembro de 2020, o ora signatário como Árbitro a integrar o Tribunal arbitral singular, o qual se constituiu em 3 de maio de 2021, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
3. Em 26 de maio de 2021, a Requerida junta aos autos a sua resposta, na qual se defende por impugnação e pugna pela improcedência e conseqüente absolvição do pedido, que se dá por integralmente reproduzida. Juntou também processo administrativo (PA).
4. Alegou, adicionalmente, que por força das alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 /12, resulta um novo quadro normativo que ainda não foi alvo de análise para efeitos de verificação da sua compatibilidade com o direito comunitário, pelo que deverá ser determinada a suspensão da presente instância arbitral e sujeitar a questão ao Tribunal de Justiça, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial.
5. Os Requerentes pretendem a declaração de ilegalidade e anulação parcial dos atos de liquidação de IRS e a restituição do imposto pago em excesso, acrescido dos juros indemnizatórios vencidos desde a data do pagamento da liquidação impugnada e vincendos.
6. A reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, foi dispensada.
7. A 20 de setembro de 2021, foi proferido despacho em que se entendeu ser desnecessário o reenvio prejudicial proposto pela Requerida.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. alínea a) do nº 1 dos artigos 2.º e 5.º do RJAT).

9. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, contado a partir dos factos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.
10. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
11. Não há nulidades ou matéria de exceção para conhecer passando-se para a análise do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

12. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:
 - a. Por Documento Particular Autenticado (“DPA”) datado de 7 de agosto de 2018 (cfr. cópia junta ao processo como Doc.1), os Requerentes adquiriram a fração autónoma designada pelas letras “AA”, correspondente ao bloco três, terceiro andar esquerdo, destinado a habitação, a qual faz parte do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal, registada predialmente pela inscrição AP... de 25/02/2009, denominado ..., sito em ..., da União das freguesias ..., ... e ..., Concelho de Arcos de Valdevez, descrito na Conservatória do Registo Predial de Arcos de Valdevez sob o n.º..., da freguesia de ... e inscrito na respetiva matriz predial pelo artigo ..., da referida união de freguesias, pelo preço de € 118.000,00.
 - b. De acordo com o DPA, cada um dos Requerentes adquiriu 50% do imóvel, no valor individual de € 59.000,00, perfazendo em conjunto os referidos € 118.000,00.
 - c. Por escritura pública outorgada no dia 31 de julho de 2019 (cfr. cópia junta ao processo como Doc.2) os Requerentes procederam à alienação do referido imóvel pelo valor global de € 152.000,00.

- d. Ou seja, cada um dos Requerentes alienou a sua parte do imóvel por um valor individual de € 76.000,00, perfazendo um valor global de alienação de € 152.000,00.
- e. Tendo em consideração que os Requerentes optaram pela tributação separada dos seus rendimentos, adotaram o seguinte procedimento:
- f. O Requerente marido, submeteu, na qualidade de sujeito passivo não residente, a sua declaração de rendimentos modelo 2 de IRS de 2019, mencionando no respetivo anexo G a referida quota-parte da alienação, tendo sido emitida nota de liquidação com valor a pagar de € 2.488,50, valor pago a 24 de agosto de 2020.
- g. Posteriormente, os Serviços da Requerida emitiram nota de liquidação de retificação, por erro na liquidação do imposto inicialmente efetuada, tendo reembolsado o Requerente Marido no valor de € 166,60, originando um encargo fiscal líquido de € 2.391,90.
- h. Por outro lado, e adotando o mesmo procedimento, a Requerente mulher, submeteu, na qualidade de sujeito passivo não residente, a sua declaração de rendimentos modelo 2 de IRS de 2019, mencionando no respetivo anexo G a referida quota-parte da alienação, tendo sido emitida nota de liquidação com valor a pagar de € 2.488,50, valor pago a 24 de agosto de 2020.
- i. Sendo que posteriormente, e tal como sucedeu para o Requerente marido, os Serviços da Requerida emitiram nota de liquidação de retificação, por erro na liquidação do imposto inicialmente efetuada, tendo reembolsado o Requerente Mulher no valor de € 166,60, originando um encargo fiscal líquido de € 2.391,90.
- j. Do procedimento acima, e tal a documento junta ao processo, resulta que à alienação do imóvel correspondeu uma mais-valia global de € 16.585,06.

- k. Tendo a AT, na sequência da opção pelo regime geral por parte dos Requerentes, efetuado as liquidações de IRS, em cada um dos Requerentes, pelo rendimento global de € 8.292,53.
- l. O que deu um valor final a pagar, na esfera de cada um dos Requerentes, de € 2.321,90, perfazendo um valor global de imposto de € 4.643,80,
- m. Que corresponde a 28% da totalidade da mais-valia realizada pelos Requerentes.

B. Factos não provados

- 13. Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

- 14. 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 importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).
- 15. 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 das questões de direito (cfr. n.º 1 do anterior artigo 511.º, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT).
- 16. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.

IV. DO DIREITO E DO MÉRITO

17. A questão a decidir prende-se com apreciação da legalidade das liquidações de IRS sindicada nos presentes autos, correspondente à tributação das mais-valias provenientes da alienação de um imóvel, na parte que consideram como base de tributação da mais-valia realizada pelos Requerentes mais de 50% do seu valor.

D. Os fundamentos dos Requerentes quanto à ilegalidade dos atos de liquidação de IRS

18. Os Requerentes alegam que a tributação da totalidade das mais-valias imobiliárias é incompatível com o Direito da União Europeia, em particular com a liberdade de circulação de capitais, estabelecida no artigo 63.º do TFUE.

19. Fundamentam a sua posição, referindo que na medida em que não houve aplicação do regime de exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias em 50%, conforme o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, a residentes fiscais noutra Estado-Membro da União Europeia ou País Terceiro.

20. Ou seja, fundamente a sua posição com o conflito da norma interna com o Direito da União Europeia, devendo aquela ser desaplicada por parte da AT.

E. Os fundamentos da Requerida quanto à legalidade do ato de liquidação de IMT

21. A Requerida na sua resposta afirma, em síntese, que não assiste razão aos Requerentes face à alteração do artigo 72º do Código do IRS, efetuada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, nomeadamente o aditamento do n.º 8 (atual n.º 10) que, à data dos factos, prescrevia:

22. É aos sujeitos passivos do imposto que cumpre optar pelo regime que pretendem lhes seja aplicado: ou o previsto para os não residentes ou o que lhes seria aplicável caso residissem em território português. Caso os Requerentes pretendessem ser tributados de acordo com a taxa do artigo 68º, ou seja, como residente, era necessário terem preenchido o respetivo campo na declaração modelo 3 de IRS, o que não sucedeu.

23. Afirma ainda que o n.º 10 do artigo 72 do Código do IRS é taxativo, no sentido de que devem ser englobados todos os rendimentos obtidos nesse ano (quer em Portugal, quer no estrangeiro), de forma a garantir uma maior proximidade entre o regime aplicável aos não residentes e aos residentes.
24. Referindo igualmente que o quadro legal já não é aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias referido pelos Requerentes, tendo conta a alteração efetuada à lei no âmbito do aditamento dos n.º 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72º do CIRS, pela Lei 67-A/2007, de 3 Dezembro.
25. E que, por força das alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 /12, resulta um novo quadro normativo que ainda não foi alvo de análise para efeitos de verificação da sua compatibilidade com o direito comunitário.

26. Apreciação

27. Conforme resulta do pedido arbitral, os Requerentes alegam a sua inconformidade com os atos de liquidação impugnados por entenderem que a interpretação e aplicação do n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, no sentido de as mais valias obtidas com a venda de imóveis por parte de não residentes serem tributadas pela totalidade, ser ilegal, na medida em que isso contraria o disposto no artigo 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia (o qual corresponde ao artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia). Com efeito, sustentam que o mesmo traduz um regime fiscal menos favorável para os não residentes relativamente aos residentes.
28. No que diz respeito à tributação de mais-valias imobiliárias, dispõe o artigo 10.º do Código do IRS que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimento empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

-
29. Estabelecendo o n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRS 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,
30. Sendo que, nos termos da alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo, o saldo referido acima é apenas considerado em 50% do seu valor.
31. Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS dispõe que as mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do artigo 10.º auferidas por naos residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado, são tributadas à taxa autónoma de 28%.
32. Por outro lado, o n.º 1 do artigo 63.º do TFUE apresenta a livre circulação de capitais como elemento estruturante do processo de integração europeia, determinando-se que *«são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros»*.
33. Estabelecendo o artigo 65.º do TFUE que:

«1 – O disposto no artigo 63.º 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.

Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

2 – O disposto no presente Capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com o presente Tratado.

3 – As medidas e procedimentos a que se referem os n. os 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º».

34. De notar igualmente que, nos termos do artigo 18.º do TFUE “*No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação*”.
35. E é ao abrigo do disposto nos artigos do TFUE acima mencionados que os Requerentes invocam a desconformidade da legislação fiscal portuguesa com a legislação da União Europeia.
36. Entendem os Requerentes que o tratamento conferido pela legislação portuguesa a residentes e não residentes na tributação de mais-valias imobiliárias configura uma discriminação indireta em razão da nacionalidade contrária ao disposto nos artigos 63.º e seguintes do TFUE.
37. Em face da consideração das mais-valias pela sua totalidade, a tributação só tem regimes diferenciados em função da residência ou não residência do beneficiário, não se verificando qualquer razão justificativa, material ou formal, para a diferenciação dos regimes impositivos, isto é, a exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias em 50% para residentes e a tributação da totalidade das mais-valias imobiliárias para não residentes.
38. Desta forma, os residentes e os não residentes encontram-se, materialmente, no caso de tributação de mais-valias imobiliárias, em situação claramente idêntica.
39. Acresce que, tal como é comumente aceite, uma operação de liquidação de um investimento imobiliário encontra-se abrangido pela liberdade de circulação de capitais.
40. Desta forma, por tudo o exposto, é opinião deste tribunal que assiste razão aos Requerentes na anulação parcial das liquidações impugnadas.

41. Aliás, questão que foi já objeto de várias decisões arbitrais no sentido de se considerar a tributação de mais-valias obtidas por não residentes ilegal por incompatibilidade do número 2 do artigo 43.º do Código do IRS com o artigo 63.º do TFUE, uma vez que aquele restringe a tributação 50% das mais-valias a cidadãos residentes (cfr. Processos n.ºs 45/2012-T (5/07/2012), 127/2012-T (14/05/2013), 748/2015-T (27/07/2016), 89/2017-T (5/07/2017), 520/2017 (4/06/2018) e 74/2019-T (22/05/2019).
42. Acresce que o argumento da Requerida referente à alteração efetuada à lei no âmbito do aditamento dos n.º 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72º do CIRS, pela Lei 67-A/2007, de 3 Dezembro, também não colhe já que a existência deste regime não afasta a invalidade do regime discriminatório ainda em vigor e que foi aplicado à liquidação de IRS em causa.
43. Na realidade, a previsão deste regime facultativo faz impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, não sendo a opção de equiparação suscetível de excluir a discriminação em causa.
44. Aliás, como bem referido no Processo 74/2019-T, de 22/05/2019 “*o regime de equiparação atualmente previsto no artigo 72.º do Código do IRS não afasta o carácter discriminatório do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, não podendo o contribuinte achar-se na circunstância de ter que optar por dois regimes, um legal e outro ilegal.*”
45. Argumento que vai ao encontro do já exposto no Processo arbitral 127/2021-T, que considerou que “*regime de equiparação atualmente previsto no artigo 72.º do Código do IRS não afasta o carácter discriminatório do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, não podendo o contribuinte achar-se na circunstância de ter que optar por dois regimes, um legal e outro ilegal.*”
46. Desta forma, é convicção deste tribunal de que regime de equiparação estatuído no artigo 72.º do Código do IRS não afasta o carácter discriminatório do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS.

47. Em face de tudo o exposto, entende este tribunal que os atos de liquidação em discussão são ilegais, devendo proceder o vício de violação de lei invocado pelos Requerentes, por manifesta incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com os artigos 18.º e 63.º do TFUE, na parte em que restringe a redução das mais-valias sujeitas a IRS a 50% apenas aos sujeitos passivos que são residentes em Portugal devendo, em consequência, as liquidações ser anuladas.

F. Do pagamento de juros indemnizatórios

48. Determina o n.º 5 do artigo 24.º, do RJAT que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

49. Nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º, e artigo 100.º, da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

50. Determina ainda a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

51. Consequentemente, terá de se proceder ao reembolso do montante pago pelos Requerentes, relativo ao IRS na parte em que as liquidações são anuladas, de modo que se reconstitua a situação que existiria se não se tivesse cometido a ilegalidade já referida.

52. Assim, considerando o disposto no artigo 61.º, do CPPT, como se verificam preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, os Requerentes terão direito a esses juros, calculados à taxa legal sobre o montante de IRS pago indevidamente, contabilizados de

acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 61.º, do CPPT, isto é, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data do efetivo reembolso.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação parcial das liquidações de IRS;
- b) Anular as liquidações impugnadas, no valor global de € 2.321,90;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso do IRS acrescido de juros indemnizatórios e condenar a AT a pagar aos Requerentes a quantia global de € 2.321,90, na razão de € 1.160,95 a cada um dos Requerentes, acrescida de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido até que ocorra o reembolso.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 2.321,90 euros, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612,00 €, os termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se o Ministério Público da presente decisão.

Lisboa, 28 de dezembro de 2021

(Armando Oliveira)