

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 153/2024-T

Tema: IRC – Mais-valias imobiliárias obtidas por sociedades não residentes. Direito da União Europeia: artigo 63.º do TFUE.

Sumário

A matéria coletável das mais-valias realizadas na venda de imóvel localizado no nosso país, por parte de sociedade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, incide sobre a sua totalidade, não sendo aplicável a redução de 50 %, prevista no artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha, Paulo Ferreira Alves e Manuel Lopes da Silva Faustino, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 16-04-2024, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

A... LTD., com o número de identificação fiscal português ..., com sede em ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, 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.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), n.º 2022... e 2023..., referentes ao ano de 2021, no montante de 287.80,36, bem como a anulação do indeferimento do pedido de reclamação graciosa n.º ...2023... deduzida contra este ato tributário.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 2 de Fevereiro de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, o qual foi em 5 de Fevereiro de 2024 aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora árbitros para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 16 de Abril de 2024.

Em 16 de Abril de 2024, a Requerida foi notificada para apresentação da sua Resposta, tendo apresentado resposta no prazo de 30 dias previsto no artigo 17.º do RJAT.¹

Por despacho de 15 de Maio de 2024, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, as Partes foram notificadas para apresentarem, querendo, alegações finais escritas no prazo simultâneo de 15 dias, bem como foi fixado o prazo para a prolação da decisão e a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

As partes apresentaram alegações escritas no prazo concedido.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente formula a sua pretensão arbitral da seguinte forma:

- A. Está em causa aferir da compatibilidade entre: Por um lado, os normativos nacionais que, nos termos dos n.ºs I e 4, do art.º 87.º, do Código do IRC, aplicam uma taxa de imposto: entre os 17% e os 21%, sobre a matéria coletável apurada por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; mas • de 25% sobre a generalidade dos rendimentos obtidos por sujeitos passivos no residentes, sem estabelecimento estável

¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2024-10-09.

em Portugal, no caso em concreto, no Reino dos Países Baixos; Por outro lado, a falta de aplicação da exclusão de tributação de 50% da matéria coletável, ao abrigo do art.º 43.º, n.º 2, do Código do IRS, aplicável ex vi art.º 56., n.º 1, do Código do IRC. e o disposto no artigo 63.º, do Tratado de Funcionamento da União Europeia ("TFUE"), assim como o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, ínsito no artigo 18 do TFUE.

- B. A Requerente é residente, para efeitos fiscais, no Reino dos Países Baixos, pretende, a título principal, a declaração de ilegalidade e anulação total da Autoliquidado IRC, por vício de violação de lei, dado que, no seu entender, as normas nacionais aplicáveis violam frontalmente o disposto no artigo 63.º do TFUE; e, (ii) A título meramente subsidiário, a declaração de ilegalidade e anulação parcial da Autoliquidado do IRC com base no mesmo fundamento.
- C. Em 2021, a Requerente era residente, para efeitos fiscais, no Reino dos Países Baixos, conforme certificado de residência fiscal emitido pelas competentes autoridades neerlandesas, cuja copia se junta como Documento número 2.
- D. No dia 14 de Fevereiro de 1997, a Requerente adquiriu, por um montante equivalente a € 174, 579.00, um imóvel, sito em ..., ..., na freguesia de ..., concelho de Loulé, inscrito no cadastro da AT sob o artigo ..., da referida freguesia, com o valor patrimonial tributário de € 453.694,85.
- E. No dia 29 de Julho de 2023, a Requerente vendeu o referido imóvel por € 1.510.000,00€.
- F. No momento da venda, a Impugnante suportou gastos com intermediação imobiliária, no valor de € 95.325,00,
- G. Adicionalmente, suportou gastos com o Notário na compra, no valor de € 3,49 e, outros gastos substanciais, no valor total de € 189,57.
- H. A Requerente entregou a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, e em 18 de Janeiro de 2023, entregou a declaração de substituição.
- I. Em resultado, foi realizada uma mais-valia fiscal de € 1.149.121,46, calculada nos seguintes termos:

Valor de realização	Preço de aquisição	Ano de aquisição	Cdm	Preço de aquisição ajustado	Encargos dedutíveis	Mais-valia	Taxa de IRC	IRC
1.510.000,00	174.579,26	1997	1,52	265.360,48	95.518,06	1.149.121,46	25%	287.280,36

- J. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto de IRC, nos termos prescritos pela Autoliquidação.
- K. A apresentou reclamação graciosa das mesmas, a qual foi entregue junto da AT no dia 06 de Julho de 2024
- L. Defende a Requerente que o n.º 1, do art.º 87.º do Código do IRC prescreve que, no caso de entidades residentes em Portugal, as taxas de IRC aplicáveis serem as seguintes: (i) 17% matéria coletável até aos € 25.000; (ii) 21% matéria coletável que exceda os € 25.000.
- M. Ou seja, caso a Requerente fosse uma entidade residente em Portugal, as taxas de IRC que seriam aplicáveis ao mesmo rendimento seriam substancialmente inferiores.
- N. Com efeito, caso a Requerente fosse uma entidade residente em Portugal, apenas teria de suportar IRC no valor de € 240.315,51 ((EUR 25.000 * 17%) + (EUR 1.124.121,46 * 21%).
- O. A Requerente suportou um valor de IRC superior em € 46.964,86 (€ 287.280,36 - € 240.315,51) face ao que uma entidade residente em Portugal suportaria.
- P. Constata-se que o legislador nacional faz um tratamento diferenciado quanto à tributação das mais-valias imobiliárias, em sede de IRC, em função da residência fiscal do sujeito passivo.
- Q. Se o sujeito passivo for residente em território nacional, a mais-valia imobiliária sujeita apenas a uma taxa de IRC entre 17% e 21%; se for não residente em território nacional a mais-valia é sujeita a uma taxa de IRC substancialmente superior, de 25%, o que traduz uma discriminação negativa injustificada e proibida pelo Direito Comunitário, mais precisamente pela liberdade de circulação de capitais, tal como esta conformada pelo art. 63.º do TFUE e interpretada pelo Tribunal de Justiça das Comunidades

Europeias.

- R. Por tal motivo, o comando previsto no n.º 4, do art.º 87.º deve ser desaplicado por comprimir injustificadamente a liberdade de circulação de capitais, tal como prevista no art.º 63.º do TFUE.
- S. Ora, um dos efeitos a desaplicação da norma em causa resulta inevitavelmente na inexistência de taxa de IRC aplicável ao caso sub júdice, pelo que as Autoliquidações devem ser anuladas totalmente par vicio de lei.
- T. E, como tal, reembolsado a Impugnante a totalidade do montante do IRC indevidamente pago, isto, € 287.280,36.
- U. A título subsidiário, a Requerente peticiona a nulidade parcial das Autoliquidações e reembolso de € 143.640,18, por defender que o apuramento da matéria coletável não obedeceu à exclusão de tributação de 50%, prevista no art.43.º, n.º 2, do Código do IRS, aplicável ex vi art.º 56., n.º 1, do Código do IRC.
- V. A título subsidiário, a Requerente peticiona a nulidade parcial das Autoliquidações e reembolso de € 46.964,86, por defender que a evidente desconformidade da norma prevista no n.º 4, do art. 87.º do Código do IRC comporta, pelo menos, o efeito da nulidade parcial das Autoliquidações.
- W. O que o faz nos seguintes termos: A Requerente suportou IRC superior em € 46.964,86 face ao que uma entidade residente em Portugal na mesma situação suportaria.
- X. A Requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatório sobre o montante do IRC indevidamente pago, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT, relativos ao período que mediar entre a data do pagamento do IRC e o seu reembolso do imposto indevidamente pago .

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida apresentou Resposta, tendo sustentado o seguinte:²

² De acordo com o Despacho de Retificação de 2024-10-09.

- A. A Requerente é não residente sem estabelecimento estável em Portugal.
- B. É sujeito passivo de IRC, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC.
- C. A Requerente, ao não ter estabelecimento estável em Portugal, terá de sujeitar à tributação de IRC, os rendimentos obtidos em Portugal que revistam as características correspondentes às diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, conforme dispõe a alínea d) do n.º 1 do art.º 3.º conjugado com o n.º 2 do art.º 4.º ambos do CIRC.
- D. Assim, a qualificação dos rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, a tributar em sede de IRC, é-nos dada pelos rendimentos que se qualificam nas diversas categorias constantes no Código do IRS, por remissão do n.º 1 do art.º 56.º do CIRC.
- E. Por outro lado, a quantificação dos rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, isto é, o apuramento da matéria coletável a tributar em sede de IRC, segue as regras estabelecidas no Código do IRC.
- F. E sobre os mesmos rendimentos é devida a aplicação da taxa de IRC de 25%, conforme dispõe o n. 4 do art.º 87.º do CIRC.

Dos elementos apresentados e declarados pela Requerente, a mesma apurou (em autoliquidação) a mais-valia fiscal de €1.149.121,46 referente à transmissão de imóvel, de onde podemos concluir que constituí matéria coletável de IRC e que é devida a aplicação da taxa de 25%, apurando IRC de valor €287.280,36, conforme decorre das regras do Código do IRC. Refira-se que para aplicar devidamente o princípio da não discriminação ou avaliar a eventual violação da liberdade de circulação de capitais, tal como esta é conformada pelo art.º 63.º do TFUE, quanto à tributação efetuada, as realidades a serem comparadas devem ser iguais.
- G. A Requerente somente veio invocar a “diferenciação fiscal entre residentes e não residentes”, que não se pode ser entendida como suficiente para que se esteja perante uma violação do princípio da não discriminação ou diante de uma violação da liberdade de circulação de capitais, tal como esta é conformada pelo art.º 63.º do TFUE.
- H. Nestes termos, é devida a aplicação da taxa de IRC de 25% às mais valias fiscais apuradas

pela Requerente, por força do disposto no n.º 4 do art.º 87.º do CIRC.

- I. Dos pedidos subsidiários apresentados pela Requerente, a Requerida, sustenta:
- J. Sobre a exclusão de tributação de 50% (aplicação do n.º 2 do art.43º do CIRS), que não cabe a redução de 50% das mais valias fiscais apuradas pela Requerente (sociedade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal) para efeitos de tributação, por não se aplicar o disposto no artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do CIRS.
Sobre a tributação das mais valias fiscais apuradas às taxas entre 17% E 21% (n.º 1 do art.º 87.º do CIRC).
- K. Ora, o tratamento diferenciado quanto à tributação das mais-valias imobiliárias, em sede de IRC, em função da residência fiscal do sujeito passivo, resulta, pois, de realidades distintas.
- L. Se para um não residente sem estabelecimento estável em Portugal são tributados, em sede de IRC, apenas os rendimentos obtidos em território português (apurados de acordo com as regras do CIRS), como supra exposto,
- M. Já para um residente, são tributados em sede de IRC, todos os rendimentos obtidos, independentemente da sua origem, por via da tributação sobre o lucro tributável, em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º do CIRC.
- N. Assim, para sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, uma base tributável de IRC que inclui apenas parte dos rendimentos a incluir na base tributável de IRC a apurar para as pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, em que o IRC incide sobre a globalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, e, em contrapartida, os rendimentos obtidos por não residentes são tributados à taxa de 25% (por aplicação do n.º 4 do art.º 87.º do CIRC) e os rendimentos obtidos por residentes são tributados às taxas entre 17% e 21% (por aplicação do n.º 1 do art.º 87.º do CIRC).
- O. Ora, atentos a que o apuramento da base tributável para cálculo do IRC é distinto entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, não cabe aqui, vir-se aplicar a mesma taxa de tributação, sob pena

de penalizar, discriminando os sujeitos passivos residentes em relação aos demais, além de direta transgressão da lei.

P. Sobre os juros indemnizatórios, a Requerida, sustenta, que ato de liquidação, ora contestado, não padece de qualquer vício ou erro imputável à AT, que resulte na anulação daquele ato, não sendo devidos os juros indemnizatórios.

Q. Conclui a Requerida, que deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação impugnado, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, a contar do indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa deduzida contra os atos tributários impugnados, apresentado em 6 de Julho de 2023, e a presunção de indeferimento formou-se em 6 de Novembro de 2023, e a Requerente submeteu o PPA em 2 de Fevereiro de 2024, dentro do prazo de 90 dias.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. 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).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

-
- A. Em 2021, a Requerente é não residente sem estabelecimento estável em Portugal, e era residente, para efeitos fiscais, no Reino dos Países Baixos, conforme certificado de residência fiscal emitido pelas competentes autoridades neerlandesas. Cfr. Documento 2 do PPA.
- B. No dia 14 de Fevereiro de 1997, a Requerente adquiriu, por um montante equivalente a € 174, 579.00, um imóvel, sito em ..., ..., na freguesia de ..., concelho de Loulé, inscrito no cadastro da AT sob o artigo ..., da referida freguesia, com o valor patrimonial tributário de € 453.694,85. Cfr. Doc 3 do PPA.
- C. No dia 29 de Julho de 2023, a Requerente vendeu o referido imóvel por € 1.510.000,00€. Cfr. Doc 4 do PPA.
- D. Em 26.08.2021, a Requerente apresentou a Declaração de rendimentos - Modelo 22, referente ao período de tributação de 2021, apurando o valor a pagar de €281.534,28. Cf. Doc. 6 do PPA.
- E. Em 18.01.2023, apresentou declaração de substituição da Modelo 22 anteriormente apresentada, apurando um valor corrigido de €287.280,36, valor este que se encontra regularizado através de dois pagamentos efetuados em 2021.08.31 (€281.534,28) e em 2023.01.23 (€5.746,08). Em 06.07.2023 deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa ..., a reclamação graciosa apresentada contra o autoliquidação de IRC, referente ao período de tributação de 2021, à qual foi atribuído o n.º ...2023..., e, até à presente data, verifica-se que não foi objeto de decisão. Doc. 6 do PPA e provado por acordo.
- F. A Requerente suportou gastos com a alienação do imóvel, no valor de 95.518,06€. Cf. Provado por acordo
- G. Foi apurada uma mais-valia no valor de 1.149.121,46€. Cf. Provado por acordo.
- H. Foi emitida autoliquidação com um imposto de IRC a pagar no valor de 287.280,36€. Cf. Provado por acordo
- I. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto. Cf. Provado por acordo

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão a proferir.

No que se refere aos factos provados, as convicções dos árbitros fundaram-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos, que é consensual. A questão a decidir é, pois, unicamente de direito.

Não existem factos alegados com relevância para a apreciação da causa que devam considerar-se não provados.

IV. DO MÉRITO

O PPA tem por objeto imediato os atos de indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa apresentada pela Requerente em 6 de Julho de 2023, e por objeto mediato as autoliquidações contestadas.

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- i. Qual o regime de tributação em sede IRC face ao rendimento de mais-valia da Requerente, resultantes da transmissão do imóvel, obtidos por não residente sem estabelecimento estável em Portugal, e dentro desta questão cumpre apreciar:
 - a. Se é aplicável a exclusão de tributação de 50% sobre as mais-valias prevista na aliena b) do n.º 2 do art. 43º do CIRS;
 - b. Se taxa de 25% de IRC aplicada a este rendimento, enquanto não residente sem estabelecimento estável em Portugal, resulta uma discriminação e violação do artigo 63.º do TJUE, face à taxa 17% e 21% aplicável a residentes.

Neste sentido cumpre apreciar.

Vejam os a legislação relevante aplicável aos não residentes sem estabelecimento estável em Portugal.

Prevê alínea d) do n.º 1 do art.º 3.º, “d) *Os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam imputáveis.*”

Estabelece o n.º 2 do artigo 4.º do CIRC: 2 — *As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.*

Estabelece o n.º 1 do artigo 56.º do CIRS “1 — *Os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, obtidos por sociedades e outras entidades não residentes, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS.*”

Artigo 10.º Mais-valias

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;*

(...)

4 - *O ganho sujeito a IRS é constituído:*

a) *Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nas situações previstas nas alíneas a), b), c) e i) do n.º 1*

É sujeito passivo de IRC, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC, a qual estabelece “c) *As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.*”.

Estabelece o Artigo 63. do TFUE:

“1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.”

A Requerente, por não possuir um estabelecimento estável em Portugal, deve submeter à tributação de IRC os rendimentos obtidos em Portugal que se enquadrem nas diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, conforme a alínea d) do n.º 1 do art.º 3.º combinada com o n.º 2 do art.º 4.º do CIRC.

A qualificação dos rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, sujeitos a tributação em sede de IRC, é determinada pelas categorias de rendimentos especificadas no Código do IRS, conforme disposto no n.º 1 do art.º 56.º do CIRC.

Apreciando questão suscitada pela requerente se é aplicável a redução de tributação de 50% sobre as mais-valias prevista na alínea b) do n.º 2 do art.43º do CIRS.

Há, sobre esta questão, uniformização de jurisprudência, proferida muito recentemente, designadamente no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 8/2024, de 29 de fevereiro³, que subscrevemos integralmente, o qual veio decidir o seguinte:

“A matéria colectável das mais-valias realizadas na venda de imóvel localizado no nosso país, por parte de sociedade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, incide sobre a sua totalidade, não sendo aplicável a redução de 50 %, prevista no artigo 43.º, n.º 2, alínea b) do CIRS.”

No mesmo sentido, veja-se a decisão do CAAD, proferida no processo 686/2022-T de 23 de Agosto de 2023.

Não existindo motivos para não acompanhar a jurisprudência do STA e CAAD, conclui-se pela não aplicação aos rendimentos da Requerente a redução de tributação as mais-valias

³ Disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao-supremo-tribunal-administrativo/8-2024-853918466>

prevista no n.º 2 do art. 43º do CIRS, improcedendo o Pedido da Requerente quanto a esta matéria.

Passemos, agora à análise de qual a taxa de IRC aplicável aos rendimentos da Requerente, enquanto não residente sem estabelecimento estável em Portugal, e se existe a discriminação alegada pela Requerente.

A Requerente alega que deve ser aplicada a taxa 17% e 21%, entendendo que a aplicação da taxa de 25% é discriminatória por violação do art.º 63.º do TFUE, enquanto a Requerida entende que é aplicada a taxa de 25%, conforme autoliquidação, não existindo discriminação.

Sobre a alegada discriminação, reverteremos novamente para a decisão proferida pelo CAAD, no processo supra elencado:

“Não se aceita a afirmação de que a aplicação de regras distintas de tributação às entidades residentes e às não residentes constitui violação dos princípios da igualdade e da livre circulação de capitais.

Em Direito Fiscal, o princípio mais basilar da igualdade não significa que todos devam ser tributados por aplicação das mesmas regras, mas sim que, como é uso dizer, “se trate igualmente o que é igual e diferentemente o que é diferente”.

Ora a situação fiscal dos residentes e não residentes é manifestamente diferente:

os primeiros estão sujeitos, no país onde residem, a uma tributação que, em princípio, incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, independentemente do lugar onde foram obtidos (worldwide income);

os segundos apenas são tributados em Portugal com base num critério estrito de territorialidade, ou seja, o imposto (no caso, o IRC) apenas incide sobre os rendimentos com fonte em Portugal.

Assim se compreende que, até por razões evidentes de praticabilidade, a tributação dos não residentes sem estabelecimento aconteça em regra por retenção na fonte, sendo a exceção mais relevante precisamente a das mais-valias imobiliárias.

A violação do princípio da livre circulação de capitais (que a jurisprudência do TJUE considera aplicável relativamente a países terceiros) não pode ser entendida como consequência necessária da diferenciação fiscal entre residentes e não residentes. A invocação de tal princípio implicaria a alegação de factos de onde se possa concluir pela existência de uma discriminação injustificada, o que não foi feito no presente caso.

Vejamos o que a Requerente alega seu PPA:

“47.º

Do confronto das normas suprarreferidas, constata-se que o legislador nacional faz um tratamento diferenciado quanta a tributação das mais-valias imobiliárias, em sede de IRC, em função da residência fiscal do sujeito passivo.

48.º

Se o sujeito passivo for residente em território nacional, a mais-valia imobiliária ~ sujeita apenas a uma taxa de IRC entre 17% e 21%;

49.º

Se for não residente em território nacional a mais-valia sujeita a uma taxa de IRC substancialmente superior, de 25%, o que traduz uma discriminação negativa injustificada e proibida pelo Direito Comunitário, mais precisamente

pela liberdade de circulação de capitais, tal como esta conformada pelo art. 0 6 3 . 0 do TFUE e interpretada pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.

50.º

Por tal motivo, o comando previsto no n.º4, do art.º 87 .º deve ser desaplicado par comprimir injustificadamente a liberdade de circulac~o de capitais, tal como prevista no art.º 63.º do TFUE.”

Sucedo que a Requerente não alega factos que permitam demonstrar a existência de uma discriminação injustificada, que resulte na violação da liberdade de circulação de capitais, tal como esta é conformada pelo art.º 63.º do TFUE.

Igualmente se constata que não existe um tratamento discriminatório entre residentes e não residentes, e que não estamos perante situações similares. Os residentes em Portugal estão sujeitos, a uma tributação que, em princípio, incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, independentemente do lugar onde foram obtidos, em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do art.º 4.º do CIRC. Enquanto os não residentes apenas são tributados em Portugal sobre os rendimentos obtidos em território português, e apurado, conforme supra elencado, de acordo com as regras do CIRS.

Nesse sentido, não há uma discriminação na aplicação da taxa de 25% a não residentes, face à taxa de 17% e 21% a residentes.

Conclui-se que a Requerente não alega factos que permitam concluir pela existência de uma discriminação injustificada, bem como não estamos em situações comparáveis que permitam concluir por um tratamento discriminatório e violador da liberdade de circulação de capitais, tal como esta é conformada pelo art.º 63.º do TFUE, improcedendo o pedido da requerente quanto a esta matéria.

Perante todo o exposto, improcedem integralmente os pedidos da Requerente, quer o pedido feito a título principal de anulação total das Autoliquidações e a determinação do reembolso do valor do IRC de € 287.280,36, bem como os pedidos efetuados a título subsidiário, respetivamente a anulação parcial das Autoliquidações e a determinação do reembolso do valor de IRC de €143.640,18, o pedido de anulação parcial das Autoliquidações e a determinação do reembolso do valor do IRC de € 46.964,86.

DO REEMBOLSO DO IRC INDEVIDAMENTE PAGO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Peticiona ainda a Requerente, o reembolso do IRC indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Ora, atendendo à improcedência do pedido principal e subsidiários, improcede igualmente o presente pedido.

QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Na sentença a proferir deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronuncia arbitral e, em consequência:

- a) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido;
- b) Condenar a Requete no pagamento integral das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de 287.280,36€ (**duzentos e oitenta e sete mil duzentos e oitenta euros e trinta e seis cêntimos**), indicado pela Requerente, respeitante ao montante das liquidações cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de 5.202,00 € (**cinco mil duzentos e dois euros**), a suportar integralmente pela Requerente, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

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 1, alínea a) e n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional).

Lisboa, 7 de outubro de 2024

Os árbitros,

Rita Correia da Cunha

com voto de vencido em anexo

Paulo Ferreira Alves, Relator

Manuel Lopes da Silva Faustino

VOTO DE VENCIDO

No caso *sub judice*, a Requerente é uma sociedade não residente, sem estabelecimento estável, em território português. Tendo auferido, em 2023, uma mais-valia decorrente da alienação de imóvel sito em território português, a Requerente foi tributada à taxa de 25% prevista no n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC, ao invés das taxas de 21% e 17% previstas nos n.ºs 1 e 2 do

mesmo artigo, previstas para sociedades com residência fiscal em território português. No PPA, a Requerente invocou a violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), que prevê a livre circulação de capitais, (1) por não lhe ter sido aplicada a exclusão de tributação em 50% da matéria coletável prevista no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, e, em alternativa, (2) por não lhe terem sido aplicadas as taxas de IRC mais favoráveis previstas para as sociedades residentes.

Quanto à aplicação do artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, o Douto Supremo Tribunal Administrativo veio já esclarecer, no Acórdão n.º 8/2024, de 29-02-2024, que a exclusão em 50% da matéria coletável prevista no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS aplica-se a pessoas singulares residentes em outros Estados-Membros ou em países terceiros, sendo relevante para efeitos de mais-valias tributadas em sede de IRS.

Quanto à tributação discriminatória resultante do artigo 87.º, n.ºs 1, 2 e 4, do Código do IRC, a AT veio defender que (a) a diferença na tributação resulta do facto de os sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em Portugal serem tributados em Portugal apenas sobre parte dos seus rendimentos (os rendimentos obtidos em Portugal), e as pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português serem tributados em Portugal sobre a globalidade dos rendimentos (incluindo os rendimentos obtidos fora de Portugal), e que (b) aplicar a mesma taxa de imposto seria discriminar os sujeitos passivos residentes em território português em relação aos demais.

Relativamente a esta última observação, importa notar que o Direito da União Europeia proíbe a discriminação negativa injustificada de sujeitos passivos não residentes em relação a sujeitos passivos residentes em situação comparável, e já não a discriminação negativa de sujeitos passivos residentes em relação a sujeitos passivos não residentes em situação comparável. Mas mais relevante do que este ponto prévio é aferir se o tratamento diferenciador resultante do artigo 87.º, n.ºs 1, 2 e 4, do Código do IRC viola a proibição dos Estados-Membros imporem uma restrição injustificada à livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE.

A este propósito, interessa relembrar a interpretação contida no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) no processo C-443/06, *Erika Waltraud Ilse Hollmann v. Fazenda Pública*, de 11-10-2007. Neste processo, estava em causa uma legislação (portuguesa) que

impunha, sistematicamente, uma tributação mais gravosa sobre as mais-valias obtidas em Portugal por pessoas singulares não residentes (tributados a uma taxa fixa) por comparação à tributação das mais-valias obtidas por pessoas singulares residentes (tributados a taxas progressivas e beneficiando de uma isenção parcial). O TJUE concluiu o seguinte:

“39 Por consequência, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal tem por efeito tornar a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes, dissuadindo-os de efectuar investimentos imobiliários em Portugal e, consequentemente, operações relacionadas com estes investimentos, tal como a venda de um bem imóvel.

40 Nestas condições, cabe concluir que o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE”.

Com especial relevância, o TJUE rejeitou o argumento de que a diferença na tributação dos rendimentos em causa, consoante as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel sito em Portugal sejam realizadas por residentes ou por não residentes, dizia respeito a situações não comparáveis objetivamente. A este respeito, o TJUE considerou: *“em primeiro lugar, a tributação das mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel incide sobre uma única categoria de rendimentos dos sujeitos passivos, quer sejam residentes ou não residentes; em segundo lugar, diz respeito às duas categorias de sujeitos passivos; e, em terceiro lugar, o Estado-Membro de onde o rendimento colectável provém é sempre a República Portuguesa”* (para. 50).

Também no processo C-388/19, *MK v Autoridade Tributária e Aduaneira*, de 19-03-2021, em que estava em causa uma legislação (portuguesa) que impunha, sistematicamente, uma tributação mais gravosa sobre as mais-valias obtidas em Portugal por pessoas singulares não residentes por comparação à tributação das mais-valias obtidas por pessoas singulares residentes, o TJUE considerou residentes e não residentes como se encontrando numa situação objetivamente comparável, seguindo o entendimento contido no Acórdão *Hollmann*: *“não*

existe nenhuma diferença objetiva de situação entre os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes, suscetível de justificar uma desigualdade de tratamento fiscal entre eles (...), no que respeita à tributação do saldo positivo das mais-valias realizadas na sequência de alienações de bens imóveis situados em Portugal. Por conseguinte, a situação em que se encontra um contribuinte não residente (...), é comparável à de um contribuinte residente” (para. 38).

Seguindo esta jurisprudência do TJUE, relevante quer para a tributação de pessoas singulares quer para a tributação de pessoas coletivas, conclui-se, com relevância para o caso *sub judice*, o seguinte:

- O artigo 87.º, n.ºs 1, 2 e 4, do Código do IRC prevê, para as mais-valias realizadas aquando da alienação onerosa de um bem imóvel sito em Portugal, regras fiscais diferentes consoante os sujeitos passivos residam ou não em Portugal;
- Do artigo 87.º, n.ºs 1, 2 e 4, do Código do IRC resulta que, com referência às mais-valias realizadas aquando da alienação onerosa de um bem imóvel sito em Portugal, as sociedades não residentes estão sujeitas, sistematicamente, a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada a sociedades residentes: enquanto a uma sociedade não residente é aplicada uma taxa de 25% sobre o saldo positivo das mais-valias realizadas, a uma sociedade residente é aplicada uma taxa de 17% ou 21% sobre o saldo positivo das mais-valias realizadas;
- O artigo 87.º, n.ºs 1, 2 e 4, do Código do IRC tem por efeito tornar a transferência de capitais menos atrativa para sociedades não residentes, dissuadindo-as de efetuar investimentos imobiliários em Portugal e, conseqüentemente, operações relacionadas com estes investimentos, tal como a venda de um bem imóvel;
- Para efeitos da tributação de mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel sito em Portugal, sociedades residentes e não residentes encontram-se numa situação objetivamente comparável, não sendo a discriminação em apreço justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal;

- O tratamento discriminatório que resulta do artigo 87.º, n.ºs 1, 2 e 4, do Código do IRC constitui uma restrição injustificada aos movimentos de capitais protegidos pelo artigo 63.º do TFUE.

Com base no exposto, entendo que o Tribunal Arbitral deveria ter desaplicado o n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC, com as devidas consequências, por consubstanciar uma restrição injustificada à livre circulação de capital prevista no artigo 63.º do TFUE, não me sendo possível acompanhar, na totalidade, a Decisão Arbitral subscrita pelos meus có-arbitros.

Rita Correia da Cunha