

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 569/202-T

Tema: Mais-valias obtidas por não residentes – reenvio prejudicial.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., NIF..., com morada na Rue ..., ..., ..., Bélgica, (doravante designada por "Requerente") apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente pede:

- a) A anulação parcial da liquidação n.º 2018..., efetuada pelo Serviço de Finanças Lisboa –..., no montante total de 3 406,74€, em vez de 1 703,37€, devendo, assim, aquele valor ser reduzido do montante de 1 703,37€, valor do presente processo;
- b) A condenação da Administração Tributária no pagamento dos juros indemnizatórios devidos.

É requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-08-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-10-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14-11-2019.

A AT apresentou a sua Resposta em 11.12.2019. Nela considera que se levantam dúvidas suficientes, em face da jurisprudência que invoca, que obstem à aceitação do entendimento da Requerente sem prévia consulta ao TJUE. Assim, sugere a suspensão da instância arbitral e sujeição da questão ao Tribunal de Justiça, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE).

Por despacho de 11-12-2019, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações escritas.

Em 02.01.2020, a Requerente veio pronunciar-se sobre a Resposta da AT indicando discordar do reenvio prejudicial e pedindo novamente a condenação da AT nos termos pedidos no pedido de pronúncia arbitral.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A. A Requerente tem o seu domicílio fiscal na Bélgica.
- B. A Requerente e os seus irmãos herdaram, por morte da sua mãe ocorrida em 23.03.2007, o prédio urbano composto por parcela de terreno destinado a construção urbana, sito em ..., freguesia de ..., concelho de Viana do Castelo e inscrito na matriz predial urbana com o artigo
- C. Em 06.01.2017, o prédio foi vendido pelo valor total de € 50.000,00.
- D. A Requerente recebeu, pela venda da sua parcela de ¼ do prédio, a quantia de € 12.500.
- E. Em 27.05.2018, a Requerente e o marido apresentaram a declaração de IRS para liquidação do imposto sobre as mais-valias realizadas.
- F. A Requerente e o marido não optaram pela tributação conjunta dos rendimentos.
- G. A Requerente e o marido não optaram pela tributação pelas taxas gerais de IRS.
- H. O resultado da liquidação foi de € 3.406,74.
- I. O imposto foi pago a 22.08.2018.
- J. A Requerente apresentou reclamação graciosa à qual foi atribuído o n.º ...2018..., a qual foi objeto de despacho de indeferimento.
- K. A Requerente interpôs recurso hierárquico ao qual foi atribuído o n.º ...2019..., o qual também foi indeferido.
- L. Em 29-08-2019, A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.1. Factos não provados

Com relevância para a causa não existem factos que se tenham considerado não provados.

2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos dados como provados baseiam-se nos documentos juntos com o pedido arbitral e em afirmações da Requerente que não são questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Matéria de direito

3.1. Termos em que a questão que é objeto do processo é equacionada

A Requerente considera que a liquidação efetuada sobre os rendimentos obtidos com a venda da sua parcela do prédio é ilegal porquanto não foi aplicada a redução de 50% da matéria coletável prevista no artigo 43.º, n.º 2 do CIRS.

A Requerente tem domicílio fiscal na Bélgica, sendo, portanto, não residente fiscal em Portugal.

Contudo, considera que ao não beneficiar da redução de 50% da matéria coletável prevista no artigo 43.º, n.º 2 do CIRS está ser tratada de forma discriminatória face aos residentes em Portugal. Considera ainda que esse tratamento discriminatório é violador das liberdades fundamentais previstas no direito da União Europeia.

A Requerente recorda que o Supremo Tribunal Administrativo já colocou esta questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia, o qual decidiu, no âmbito do processo n.º 443/06, o seguinte:

“O art. 56.º da CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado membro, no caso vertente Portugal, quando essa alienação é efetuada por um residente noutro Estado-membro, a uma

carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente no Estado onde está situado esse bem imóvel.”

“Uma vez que a tributação incide sobre uma única categoria de rendimentos dos sujeitos passivos, quer sejam residentes ou não residentes, que diz respeito às suas categorias de sujeitos passivos e que o Estado-membro de onde o rendimento coletável provém é sempre o Estado-membro em causa, não existe objetivamente nenhuma diferença de situação que justifique a desigualdade de tratamento no que respeita à tributação de mais-valias entre as duas categorias de sujeitos passivos.”

Posteriormente, através da Lei do Orçamento do Estado para 2008, o Estado Português procedeu à alteração do artigo 72.º do CIRS através do aditamento dos números 7 e 8 (atuais números 9 e 10), em que se prevê o seguinte:

“13 - Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.” e

“14- Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”

A Requerente entende, contudo, que esta alteração não foi suficiente para eliminar o tratamento discriminatório dos não residentes, pelo que a violação do direito da União Europeia persiste. Assim, sustenta que a única forma de garantir a igualdade de tratamento entre residentes e não residentes é estes poderem, tal como os primeiros, ser tributados por apenas 50% da matéria coletável.

Na sua Resposta a Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte:

- Por força da alteração introduzida ao artigo 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 (Orçamento de Estado para 2008), as declarações de rendimentos respeitantes

aos anos fiscais de 2008 (em vigor a partir de Janeiro de 2009) e seguintes, mais concretamente o Modelo 3, têm um campo para ser exercida a opção pela taxa do artigo 68º do Código do IRS.

- Consultada a declaração Mod. 3 de IRS entregue em nome da Requerente (relativa ao ano fiscal de 2017), verifica-se que no quadro 8 B do Modelo 3 foi assinalado o campo 4 (não residente) e o campo 7 (pretende a tributação pelo regime geral aplicável aos não residentes).
- Assim, as alegações da Requerente não podem obter provimento, face à alteração do artigo 72.º, efetuada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, nomeadamente o aditamento dos n.ºs 7 (atual n.º 9) e 8 (atual n.º 10). O n.º 8 (atual n.º 10) do artigo 72º 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).
- O mesmo é referido no n.º 1 do artigo 15º do Código do IRS: sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. Como tal, para efeitos de tributação pela taxa do artigo 68º, ou seja, como residente, era necessário ter preenchido os campos 9 (opção pelas taxas do artigo 68º do Código do IRS) e 11 (total dos rendimentos obtidos no estrangeiro). Quer isto dizer que o quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.º 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12.
- A alteração legislativa introduzida ao do artigo 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, não foi ainda alvo de apreciação pelo TJUE, em sede de reenvio prejudicial, para efeitos de apreciação do cumprimento das disposições conjugadas dos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º TFUE.
- Este quadro normativo passou a prever duas situações/possibilidades/alternativas de tributação do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, resultantes da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição por alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis:

- por um lado, a Requerente podia ter optado pela tributação desses rendimentos (mais-valias) à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, sendo que a determinação da taxa teria em conta todos os rendimentos incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, o que não fez;
- por outro lado, a Requerente podia ter optado, como o fez, pela taxa autónoma de 28%, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.
- Os n.º 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS passaram a prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, já não apenas para os residentes em Portugal, mas também para os não residentes, desde que residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu e desde que optem pelo englobamento dos restantes rendimentos, quer obtidos em Portugal, quer obtidos fora de Portugal – razão pela qual esta alteração legislativa sanou a incompatibilidade que se verificava entre o regime nacional de tributação das mais-valias imobiliárias e o direito da União Europeia.
- Contudo, porque se levantam dúvidas sobre se o quadro normativo em vigor, tendo em conta a situação de facto apresentada pela Requerente, viola ou não a liberdade de circulação de capitais prevista no direito da União Europeia, a Requerida sugere que a instância seja suspensa para se proceder ao reenvio prejudicial.

3.2. O regime legal

Quando a questão foi analisada pelo TJUE, no âmbito do processo n.º 443/06, o regime legal português era o seguinte:

O artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/88, de 30 de Novembro, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, estabelecia: “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 afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

[...]

4. O ganho sujeito a 1RS [imposto sobre o rendimento das pessoas singulares] 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, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

[...]”

Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, estavam sujeitas a 1RS as pessoas singulares residentes em território português e as que, nele não residindo, aí obtivessem rendimentos.

O artigo 15.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS previa que, sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incidisse sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, e que, tratando-se de não residentes, o 1RS incidisse unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

Nos termos do artigo 18.º do CIRS, consideram-se obtidos em território português os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão.

O artigo 43.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, previa que:

“1. O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.

2. O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.”

À época, o rendimento colectável dos residentes era o resultante do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, sujeito a uma tabela de taxas progressivas. Quanto aos não residentes, o artigo 72.º, n.º 1, do CIRS previa a aplicação de uma taxa especial proporcional de 25%, que incidia sobre a totalidade do saldo relativo às mais-valias imobiliárias.

O acórdão do TJUE de 11-10-2007 proferido no processo C-443/06 (Ac. Hollmann)

Em 2007, a questão foi analisada pelo TJUE. Estava em causa a tributação de rendimentos de mais-valias imobiliárias obtidos em Portugal por E. Hollmann através da venda de um imóvel. No acto de liquidação dos rendimentos respeitante ao ano de 2003, a Administração Tributária competente considerou a totalidade da mais-valia realizada por E. Hollmann na determinação do seu rendimento colectável, somando esse valor aos seus demais rendimentos tributáveis em Portugal.

Segundo a Administração Tributária, a recorrente no processo principal não podia invocar em seu favor o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, pelo facto de residir noutro Estado-Membro da União Europeia e não em Portugal 15 E. Hollmann impugnou o referido acto de liquidação no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé. Tendo a impugnação sido julgada improcedente, E. Hollmann interpôs recurso dessa sentença.

No âmbito do recurso apresentado, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial: «O disposto no n.º 2 do artigo 43.º do [CIRS], [...], que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado-Membro da União Europeia?»

O Tribunal de Justiça considerou ser de responder, no essencial, se os artigos 12.º CE, 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 56.º CE se opõem a uma legislação nacional, como a que estava em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior àquela que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.

Tudo considerado, forneceu a seguinte resposta:

“Face às considerações expostas, importa responder à questão colocada que o artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado- -Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.”

A alteração do quadro legal e do formulário da Declaração Modelo 3 de IRS em 2008

Através da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67.º-A/2007, de 31.12), o legislador português procurou adaptar o quadro legal português à pronúncia do TJUE, o que fez aditando as seguintes normas ao artigo 72.º do CIRS:

«13 - Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.»

«14- Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.»

Por outro lado, foi adaptado o formulário da Declaração Modelo 3 de IRS, tendo passado a existir um campo para ser exercida a opção pela taxa do artigo 68.º do Código do IRS.

Assim, para um não residente optar pela tributação à taxa do artigo 68.º, ou seja, como residente, é necessário declarar todos os rendimentos obtidos em Portugal e no estrangeiro.

A questão concreta que a Requerente coloca é que, no seu caso, preferia ser tributada de acordo com a taxa especial prevista no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) – no caso, de 28% - e, simultaneamente, ver reduzida a matéria coletável a 50% das mais-valias realizadas nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS.

Nestes termos, ponderando as sugestões da Requerida, os processos em que a questão já se colocou anteriormente e o que atrás se referiu sobre as questões que importa apreciar, mas tendo em conta que *«compete exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça»* (acórdãos do TJUE Acórdão de 10 de julho de 2018, processo C-25/17, e de 02-10-2018 processo C-207/16), formulam-se as seguintes questões em

Reenvio prejudicial

- 1) Os artigos 12.º CE, 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 56.º CE opõem-se a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que prevê que as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, quando essa alienação é efetuada por um residente noutro Estado-Membro, fiquem, *por defeito*, sujeitas a um tratamento fiscal *diferente* daquele que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel, mas com a possibilidade de, *por opção do sujeito passivo não residente*, este ser tributado nos mesmos termos que um sujeito passivo residente?

- 2) Em concreto, as disposições de direito da União Europeia citadas opõem-se à coexistência de:
- (i) Uma norma que prevê a aplicação de uma taxa especial de 28% aplicável às mais valias imobiliárias realizadas por não residentes,
 - (ii) Uma norma que prevê que o saldo das mais-valias realizadas durante um ano, respeitantes a transmissões realizadas por residentes, seja considerado em apenas 50% do seu valor,
 - (iii) E uma norma que prevê que os residentes noutro Estado membro da União Europeia podem optar pela tributação de acordo com as taxas gerais aplicáveis aos residentes (em vez da taxa especial aplicável aos não residentes) desde que sejam englobados todos os rendimentos, incluindo os obtidos dentro e fora do território desse Estado, nas mesmas condições aplicáveis aos residentes?
- 3) Isto é, as disposições de direito da União Europeia opõem-se a que o não residente tenha que optar entre (i) ser tributado a 100% nos termos da taxa especial? ou
- (ii) ser tributado a 50%, como os residentes, nos termos das taxas aplicáveis aos residentes e desde que englobe todos os rendimentos nas mesmas condições aplicáveis aos residentes?

Termos em que decide suspender a instância até à pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre as questões referidas, ordenando-se a passagem de carta, a dirigir pela secretaria do CAAD à daquele, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado de traslado do processo, incluindo cópias da presente decisão, do pedido de pronúncia arbitral e documentos juntos, da resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, do processo administrativo, e dos requerimentos de 02-01-2020 e de 06-01-2020.

Lisboa, 11-02-2020

A Árbitro

(Raquel Franco)