SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS

NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (2.º TRIMESTRE DE 2020)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadvogados.com.

***

Legal 500 – Band 1 Tax "Portuguese Law Firm" and Band 1 Tax "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
Chambers & Partners – Band 1 "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016
International Tax Review – "Best European Newcomer" (shortlisted) 2013 / "Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2014/ "Tax Controversy Leaders" 2014/2015 / "Indirect Tax Leaders 2015" / "Women in Tax Leaders Guide 2015" / "European Best Newcomer" 2016/ "Portugal Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017/"European tax Disputes of the Year" (shortlisted) 2017/ "European Indirect Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017
Best Lawyers – "RFF Tax Lawyer of the Year" 2014 / "Recommended Lawyers" 2015/2016
Who´s Who Legal – "RFF Corporate Tax Adviser of the Year" 2013/2015 / "Corporate Tax – Controversy" 2016 / "Corporate Tax section of WWL - Thought Leaders" 2017
IBFD – Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor 2013/2014/2015/2016

SUMÁRIO

A presente Informação Fiscal apresenta uma síntese trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em matéria tributária, analisando o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter.

Esta Informação tem por referência o 2.º Trimestre de 2020, em que salientamos, as seguintes decisões:

EMPRESA CERTIFICADA eiC ISO/IEC 27001 Segurança da Informação
EMPRESA CERTIFICADA eiC ISO 9001 Qualidade

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6 th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

1.

NÚMERO DO PROCESSO: 728/2019-T

DATA: 17 de Abril de 2020

ASSUNTO: IRS – Actividades de elevado valor acrescentado; Princípio da impugnação unitária; Caso decidido.

Os Requerentes apresentaram pedido de pronúncia de arbitral, com vista à obtenção da declaração de ilegalidade dos actos de liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS") e dos juros compensatórios, bem como da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, requerendo, ainda, a condenação da Administração tributária ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de Juros Indemnizatórios, referente aos anos de 2014, 2015 e 2016.

FACTOS

O primeiro Requerente celebrou, em Maio de 2014, um contrato de trabalho desportivo de Treinador Profissional de Futebol com a Sociedade C, S.A.D com início a 1 de Julho de 2014.

Com efeito, no referido contrato, ficou estipulado que o primeiro Requerente ficaria obrigado a *«planificar, ministrar e/ou supervisionar a preparação física e técnica que julgar adequada dos atletas do plantel, dirigindo e programando todas as sessões de treino e coordenar a equipa técnica, definindo expressamente as respectivas competências e tarefas»* e tinha também *«as funções e os necessários poderes para a selecção e contratação de atletas, para as equipas de futebol de formação da Primeira Outorgante, podendo para esse efeito outorgar os respectivos contratos, nas mesmas condições dos membros do Conselho de Administração».*

Ora, em Setembro de 2014, a Sociedade C, S.A.D, por procuração outorgada, confere ao primeiro Requerente poderes suficientes para, juntamente com um administrador, celebrar contratos de trabalho desportivo e contratos de formação desportiva, com jogadores de futebol.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Neste contexto, o primeiro Requerente solicitou, junto da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, a sua inscrição no regime dos residentes não habituais para o ano de 2014, tendo, adicionalmente, solicitado a referida inscrição com o código 802 aplicável aos *"quadros superiores de empresas."*

Nesta sequência, por Despacho da Sub-Directora Geral da Área dos Impostos sobre o Rendimento e Relações Internacionais, notificado do Ofício, datado de 3 de Novembro de 2015, no qual o pedido de inscrição do Requerente, com o código 802 "quadros superiores de empresas,*" foi indeferido, por entender que só fazem parte deste grupo só fazem parte as pessoas com cargos de direcção e poderes vinculativos da pessoa colectiva."*

Por não concordar com o entendimento da Administração tributária, o primeiro Requerente apresentou uma procuração onde lhe confere poderes específicos para, juntamente com um administrador, celebrar contratos de trabalho desportivo, e contratos de formação desportiva, com jogadores de futebol.

Tendo, posteriormente, o primeiro Requerente submetido, enquanto sujeito passivo residente não habitual com o código de actividade de elevado valor acrescentado, as declarações de Modelo 3 de IRS referente aos anos de 2014, 2015 e 2016.

Nessa sequência, a Administração tributária procedeu a correcções aritméticas do cálculo do imposto, que tiveram por base o entendimento de que a actividade profissional desenvolvida pelo primeiro Requerente não se enquadrava na categoria de "quadro superior de empresa", tendo notificado o primeiro Requerente da liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios, relativa aos anos de 2014, 2015 e 2016.

Nesse seguimento, os Requerentes deduziram reclamação graciosa contra tal liquidação adicional, por considerar estar incluído na categoria de "quadro superior de empresa".

Posteriormente, por despacho, datado de 30 de Agosto de 2019, do director adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, praticado por delegação de competências, foi o primeiro Requerente notificado do indeferimento da Reclamação Graciosa, com base no

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

entendimento que o primeiro Requerente não se enquadra na categoria de "quadro superior de empresa" por não estar comprovado o exercício de um cargo de direcção.

Não se podendo conformar com tal decisão, os Requerentes solicitaram a constituição de Tribunal arbitral, defendendo, em suma, que os actos tributários em causa são ilegais, por violação do artigo 72.º, n.º 6 do CIRS e da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, em virtude da comprovação do exercício de uma actividade de elevado valor acrescentado pelo primeiro Requerente, no contexto do seu estatuto de residente não habitual, beneficiando, assim, de um regime de tributação especial em sede de IRS.

Na sua resposta ao Pedido de Pronúncia Arbitral, a Administração Tributária, em suma, alega que o primeiro Requerente não prova que tenha desempenhado um cargo de direcção na Sociedade C., S.A.D entre os anos de 2014 a 2016, e que tivesse a seu cargo a direcção da política de contratação e formação desportiva da SAD nos termos de se poder enquadrar no elevado valor acrescentado, invocando, ainda, uma excepção dilatória, a caducidade do direito de acção, por considerar que os actos de liquidação de IRS impugnados têm como pressuposto o antecedente despacho da Sub-Directora Geral da Área dos Impostos sobre o Rendimento e das Relações internacionais, que indeferiu o enquadramento da actividade exercida pelo primeiro Requerente no código 802 – Quadro Superior de Empresa, acto esse que, por produzir efeitos lesivos imediatos, carecia de ser impugnado autonomamente.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal começou por conhecer da excepção dilatória invocada pela Administração tributária, relativamente à caducidade do direito de acção.

Sobre esta questão, o Tribunal entendeu não se tratar de caducidade do direito de acção relativamente aos actos de liquidação de imposto, mas de um eventual caso decidido por não ter sido impugnado um acto administrativo antecedente, imediatamente lesivo que influenciou o sentido decisório dos actos tributários de liquidação posteriores.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Referindo, ainda, que o Tribunal não se encontra impedido, em todo o caso, de qualificar diferentemente, do ponto de vista jurídico, os factos alegados na resposta que pretendem caracterizar a excepção dilatória.

Nesta medida, o Tribunal entende que a questão fulcral em causa é a de saber, se no caso em concreto, se verifica uma excepção ao princípio da impugnação unitária.

Assim, o Tribunal começa por explicar o princípio da impugnação unitária previsto no Código Procedimento e Processo Tributário ("CPPT") no qual prevê que a impugnação contenciosa dos actos interlocutórios do procedimento apenas são susceptiveis de impugnação quando *(i)* for imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou *(ii)* quando exista disposição expressa em sentido contrário, isto é, quando haja disposição que admita a impugnação contenciosa autónoma de actos interlocutórios do procedimento.

Ora, no caso em apreço, o Tribunal entende que, dadas as circunstâncias, o acto de indeferimento da classificação da actividade do primeiro Requerente como actividade de elevado valor acrescentado pode ser um acto imediatamente lesivo, na medida em que projecta directamente efeitos na esfera jurídica do interessado, de tal modo que a questão decidida por esse acto interlocutório não pode ser objecto de impugnação num momento ulterior. E torna-se assim um acto destacável para os efeitos previstos no segmento inicial do artigo 54.º do CPPT.

Acrescenta, ainda, o Tribunal que o despacho de indeferimento se consolidou na ordem jurídica como caso decidido e a ilegalidade que a esse acto pudesse ser imputada não pode ser invocada para obter a anulação dos actos de liquidação consequentes.

Contudo, quando ao argumento de inconstitucionalidade, avançado na resposta à matéria de excepção, por violação dos princípios da tutela judicial efectiva e da justiça, consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º4 da Constituição da República Portuguesa ("CRP"), quando a não impugnação do despacho que rejeitou o enquadramento do primeiro Requerente em actividade de elevado valor acrescentado impede a ulterior impugnação das liquidações de IRS emitidas, com fundamento na ilegalidade cometida nesse despacho, o Tribunal afirma que sobre esta questão de constitucionalidade, o Tribunal Constitucional já se pronunciou no Acórdão n.º 718/17, que não julgou

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

inconstitucional *"a interpretação normativa retirada do artigo 54.º do CPPT, com o sentido de que a não impugnação judicial de atos de indeferimento de pedidos de reconhecimento do estatuto de residente não habitual impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles"*.

Em face do exposto, o Tribunal conclui que os Requerentes, ao não impugnarem autonomamente o acto de não classificação das funções do primeiro Requerente em actividade de elevado valor acrescentado, para efeitos do regime fiscal dos residentes não habituais, deixam de poder impugnar as consequentes liquidações do IRS com fundamento em vícios imputáveis a esse acto, procedendo a excepção dilatória invocada pela Administração tributária, não conhecendo, assim, do pedido arbitral, com fundamento em caso decidido.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: 358/2019-T

DATA: 22 de Abril de 2020

ASSUNTO: IRS – Mais-valias, regime transitório do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro – Terreno para construção.

Os Requerentes apresentaram pedido de pronúncia de arbitral, com vista à obtenção da declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS") e dos juros compensatórios, bem como a condenação da Administração tributária ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de Juros Indemnizatórios.

FACTOS

Em Agosto de 1988, por escritura de partilha, foi adjudicado a E, na qualidade de herdeira de F, um prédio rústico, sem possibilidade de construção.

Em 1995, o referido prédio rústico passou a ter a natureza de prédio urbano, sob a forma de "terreno para construção" ou, como foi exarado na escritura de compra e venda, "prédio urbano constituído por parcela de terreno para construção."

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Posteriormente, após várias tentativas de venda do imóvel, foi o mesmo vendido, em 6 de Julho de 2015, à sociedade H, Lda., pelo preço de €460.000,00 (quatrocentos e sessenta mil euros), possuindo, no momento da venda, o valor patrimonial tributário de €860.120,00.

Nesta sequência, os Requerentes foram notificados da liquidação adicional de IRS e da liquidação de juros compensatórios, tendo procedido ao seu pagamento dentro do prazo de pagamento voluntário.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal começou por conhecer a questão essencial em causa, a não sujeição do acto de liquidação a tributação em sede de IRS.

Para o efeito, o Tribunal Arbitral realizou uma apreciação concatenada do regime do Código do Imposto de Mais Valias ("CIMV"), do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro e, ainda, do artigo 10.º do Código do IRS.

Explica o Tribunal Arbitral que, nos termos do artigo 1.º do CIMV, o imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terrenos para construção, acrescentado, o n.º 2 que eram *"(...) havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidas em planos de urbanização já aprovados e os assim declarados no título aquisitivo.".*

Contudo, com o Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código de IRS, foi abolido o imposto de mais valias, passando as mais-valias a ser tributadas em sede de IRS, na categoria G, tendo o Código determinado que serão tributadas todas as transmissões onerosas sobre imóveis.

Ora, o Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro, com vista a obviar à aplicação retroactiva do Código de IRS, prevê um regime transitório da categoria G, nos termos do qual *"Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois*

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

da entrada em vigor deste Código.", tendo sido posteriormente, alterado pelo Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho, passando a dispor que *"Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código."*

Considera o Tribunal que a análise do problema em causa passa pela interpretação do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro. Quanto a este aspecto, o Tribunal começa por referir que esta questão tem sido objecto de extenso labor jurisdicional, transcrevendo, ainda, duas decisões do Supremo Tribunal Administrativo, nas quais se analisou a questão aqui em crise e no âmbito das quais se decidiu que *"o que se pretendeu com a mudança de regime de tributação operada a partir de 1989 foi tributar em IRS, categoria G, todas as transmissões onerosas sobre imóveis; todavia, para evitar efeitos retroactivos, estabeleceu-se que para serem tributadas tais transmissões era necessário que os bens abrangidos fossem adquiridos e alienados dentro da vigência da nova lei, com excepção daqueles que já eram antes tributados por força do CIMV, ou seja, os terrenos para construção, os quais passariam agora a ser tributados nos termos do Código do IRS",* conforme consta no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 01100/05, de 12-12-2006.

Referindo, ainda, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0969/09, de 27-01-2010 que *"(...) para saber se se verificam os pressupostos da tributação, releva a qualidade que o bem detinha no momento da entrada em vigor do Código do IRS, uma vez que, como se viu, no regime transitório estabelecido para a categoria G de IRS (regime previsto no n.º 1 do artigo 5.º do citado DL 442-A/88), se estabelece que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provêm se houver efectuado depois da entrada em vigor deste Código."*

Assim, importa analisar o conceito de terreno para construção afim de apurar se o referido prédio se enquadra ou não no conceito previsto no CIMV, uma vez que, se o

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

prédio foi adquirido antes da entrada em vigor do Código de IRS, os ganhos obtidos com a alienação só são reconhecidos como mais valias se o CIMV os reconhecesse também.

Porém, o CIMV não tributava todos os "ganhos de capital", mas apenas os ganhos decorrentes dos aumentos de valor de quatro tipos de bens: *(1)* os terrenos para construção; *(2)* os elementos do activo imobilizado das empresas ou bens ou valores por elas mantidos como reserva ou fruição; *(3)* o direito de arrendamento dos escritórios e consultórios; *(4)* as quotas em sociedades ou acções.

Assim, o CIMV tributava os ganhos obtidos com a alienação de terrenos de construção. Contudo, o CIMV tinha o seu próprio conceito de terreno para construção, que, como já se referiu *supra,* seriam *"(...) havidos como terrenos para construção os situados em zonas urbanizadas ou compreendidos em planos de urbanização aprovados e os assim declarados no título aquisitivo."*

Ou seja, o CIMV oferecia um triplo critério de classificação de um terreno como um prédio urbano: *(i)* ter potencialidades construtivas (critério da aptidão estrutural ou objectiva); *(ii)* ter sido afectado à construção por acto da administração (critério da afectação administrativa); ou *(iii)* ser destinado a esse fim pelos próprios contraentes (critério da destinação particular).

Deste modo, o Tribunal entende que o prédio em causa foi originalmente adquirido em 1989 como prédio rústico, só tendo operado a mudança para prédio urbano (terreno de construção), posteriormente, em 1995, não existindo, portanto, argumentos que nos levem a afastar da interpretação dos acórdãos *supra* citados.

Acrescentando, ainda, que competia à Administração tributária o ónus da prova dos pressupostos legais da sua actuação, *in casu*, a alegação e demonstração de que o prédio objecto do acto tributário em causa tinha aptidão construtiva à data da entrada em vigor do Código do IRS, em Novembro de 1989, demonstrando, designadamente, que tal terreno estivesse integrado, aquando da aquisição originária, em zona urbanizada ou compreendida em plano de urbanização.

Face ao exposto, o Tribunal considera os actos de liquidação ilegais, padecendo do vício de violação de lei, por estar excluída a incidência do imposto por força do artigo 5.º, n.º 1

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

do Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro e, consequentemente, determinar a sua anulação.

Por último, quanto ao pedido de juros indemnizatórios, o Tribunal entendeu que *"é também claro que a ilegalidade do acto é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa praticou sem suporte legal. Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira. Consequentemente, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagaram indevidamente."*

3.
NÚMERO DO PROCESSO: 823/2019-T
DATA: 23 de Abril de 2020
ASSUNTO: IRS – Artigo 43.º, n.º 2 - Tributação de mais-valias resultantes da alienação de bem imóvel, realizada por residente num Estado-Membro da União Europeia

A Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, com o objetivo de ver declarada a ilegalidade do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS"), referente ao ano de 2018.

FACTOS

A Requerente é residente na Irlanda e casada em regime de separação de bens com B, cidadão irlandês e nunca residiu em Portugal.

Em Novembro de 2015, a Requerente adquiriu uma fracção autónoma designada pela letra "D", que faz parte de um prédio urbano em regime de propriedade horizontal, sito em Lisboa, para habitação.

Porém, em Outubro de 2018, a Requerente procedeu à alienação da fracção em apreço, tendo posteriormente, submetido, enquanto sujeito passivo não residente, a Declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2018, mencionando, para além de outros rendimentos, a alienação da fracção autónoma, indicando a realização de uma mais-

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

valia, juntamente com as despesas relacionadas com a alienação e aquisição, bem como os encargos relacionados com a sua valorização.

Nessa sequência, a Administração tributária efectuou a respectiva liquidação de IRS, aplicando a taxa especial de 28% sobre a totalidade da mais-valia imobiliária efectuada pela Requerente.

Por não concordar com os termos da sobredita liquidação de IRS, a Requerente apresentou o presente Pedido de Pronúncia Arbitral, defendendo, em suma, que a Administração tributária não deveria ter aplicado o regime que considera a totalidade da mais-valia realizada e, bem assim, que o regime que permite a discriminação das transmissões imobiliárias, efectuadas por residentes e não residentes, viola o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante "Tratado"), designadamente, o princípio da não discriminação em função da nacionalidade e o princípio da livre circulação de capitais.

Na sua Resposta ao Pedido de Pronúncia Arbitral, a Administração tributária defendeu, em suma, não ser aplicável ao caso em apreço o regime de exclusão de tributação de mais-valias em 50% às transmissões efectuadas por residentes, o qual apenas seria aplicável se a Requerente tivesse optado pelo englobamento dos rendimentos obtidos tanto em Portugal como fora do território nacional.

Na Resposta apresentada, a Administração tributária pediu, ainda, que as questões em discussão fossem objecto de reenvio prejudicial para resposta pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante "TJUE").

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal começou por conhecer do pedido de reenvio prejudicial formulado pela Administração tributária, relativamente ao qual decidiu ser desnecessário, para que o Tribunal possa proferir uma decisão, proceder ao reenvio para o TJUE, das alegadas dúvidas sobre a interpretação de normas de Direito da União Europeia.

De seguida, o Tribunal Arbitral começou a analisar a questão essencial em causa no processo, relacionada com a compatibilidade com o Direito da União Europeia, mais concretamente, da liberdade da circulação de capitais, da não aplicação do regime de exclusão de tributação de mais-valias imobiliárias em 50% a residentes fiscais noutro Estado-Membro da União Europeia.

O Tribunal Arbitral realiza uma análise ao regime de tributação de mais-valias imobiliárias, explicando que, ocorrendo a realização de mais-valias no caso de venda de um imóvel sito em Portugal, os não residentes ficam sujeitos a uma carga fiscal superior à que é aplicada aos residentes.

Explica, ainda, o Tribunal Arbitral que, enquanto aos não residentes é aplicada uma taxa de 28% sobre a totalidade das mais-valias realizadas, o facto de, em relação aos residentes, se considerar apenas metade do valor das mais-valias realizadas, permite que o residente beneficie sempre de uma carga fiscal inferior.

Para o Tribunal, o regime acima descrito determina a menor atractividade da transferência de capitais para os não residentes, o que consubstancia uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo Tratado.

Sobre a aplicação da jurisprudência do TJUE ao caso aqui em discussão, o Tribunal decidiu que a Requerente tinha direito a ver anulada a liquidação de IRS, na parte viciada, convocando para o efeito jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e, bem assim, várias decisões do Centro de Arbitragem Administrativa, referindo ser a jurisprudência uniforme, no sentido de considerar a norma que prevê tributação de mais-valias obtidas por não residentes ilegal, porque incompatível com as normas do

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Tratado, na medida em que limita a tributação em 50% das mais-valias aos cidadãos residentes em Portugal.

Considera, ainda, o Tribunal que a discriminação da norma nacional não encontra razão de ser em nenhuma das excepções permitidas pela cláusula de salvaguarda prevista no Tratado. Para o Tribunal, para que se admita uma discriminação entre residentes e não residentes, a mesma não poderá ser arbitrária, nem constituir uma restrição dissimulada ao movimento de capitais, pelo que o âmbito de aplicação deverá ser interpretado de forma a que as medidas e procedimentos adoptados ao abrigo da cláusula de salvaguarda não constituam uma discriminação arbitrária ou uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais.

Posteriormente, o Tribunal Arbitral analisa a jurisprudência do TJUE sobre a tributação de mais-valias imobiliárias, demonstrando que, sobre a compatibilidade da norma nacional cuja aplicação se contesta com o princípio da livre circulação de capitais, já se pronunciou aquele Tribunal, designadamente no Acórdão Hollmann, de 11 de Outubro de 2007, proferido no âmbito do processo C-443/06.

Nesse Acórdão, o TJUE concluiu que a norma nacional violava o princípio da livre circulação de capitais, previsto no Tratado, por revestir carácter discriminatório (menos favorável) para os não residentes e, por esse motivo, restritiva da liberdade de circulação de capitais entre Estados Membros.

O Tribunal Arbitral transcreve, ainda, duas decisões do Supremo Tribunal Administrativo, nas quais se analisou a questão aqui em crise e no âmbito das quais se decidiu que a norma nacional, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia, é incompatível com o Direito da União Europeia (processo n.º 1374/12 e processo n.º 754/14).

Sobre o argumento utilizado pela Administração tributária referente ao regime introduzido no sistema tributário português, após a prolação do Acórdão Hoffman – que permite uma opção de equiparação entre residentes e não residentes –, pronunciou-se o Tribunal referindo que a existência deste regime não afasta a invalidade do regime discriminatório que ainda se mantém em vigor na ordem jurídica nacional e que terá motivado a liquidação efectuada pela Administração tributária.

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Entende o Tribunal que o regime instituído faz impender sobre os não residentes um ónus acrescido, se comparado com os residentes, o que não afasta a natureza discriminatória da norma nacional, não devendo o contribuinte ter de optar entre um regime legal e outro ilegal.

Quanto a este aspecto, o Tribunal transcreve, ainda, o Acórdão Gielen, processo C-440/08, tendo sido acolhido este entendimento no Centro de Arbitragem Administrativa, proferidas no âmbito dos processos n.ºs 45/2012-T, 127/2012-T, 748/2015-T e 89/2017-T, entre outras.

O Tribunal acrescenta ainda, que posteriormente, foi a própria Administração tributária que, na presença da declaração de rendimentos da Requerente, optou por liquidar o imposto considerando a totalidade da mais-valia realizada, e não os 50% previstos, interpretação que, no entendimento do Tribunal, não está em conformidade com o Direito da União Europeia, nem com a jurisprudência comunitária e portuguesa, tanto judicial como arbitral, uma vez que a Administração Tributária não está totalmente dependente do que lhe é apresentado pelo contribuinte, existindo vários exemplos em que à Administração tributária é conferida a possibilidade de corrigir o que lhe é submetido à apreciação.

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral julgou ilegal o acto de liquidação de IRS objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral, determinando a procedência do vício de violação de lei invocado pela Requerente, por manifesta incompatibilidade da norma nacional vertida no Código do IRS com o Direito da União Europeia, na parte em que restringe a redução a 50% das mais-valias sujeitas a IRS apenas aos sujeitos passivos residentes em Portugal, devendo, em consequência, ser anulada a liquidação contestada.

Neste sentido, decidiu o Tribunal Arbitral anular parcialmente o acto de liquidação sob contestação, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária e, bem assim, condenar a Administração tributária a restituir a parte do valor de imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal.

Lisboa, 15 de julho de 2020

Rogério M. Fernandes Ferreira

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com

Vânia Codeço
Pedro José Santos
João Mário Costa
Patrícia da Conceição Duarte

www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com