

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 687/2018-T**

**Tema: IRS - Mais-Valias; Residente em Estado-Membro da União Europeia;  
Reenvio prejudicial para o TJUE.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O Árbitro **Alexandre Andrade**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 6 de Março de 2019, decide no seguinte:

### **1. Relatório**

**A...** (adiante designado apenas por Requerente), NIF..., residente em ..., n.º..., ..., ..., Espanha, apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

No Pedido de Pronúncia Arbitral, requer, a final, o Requerente *ao Tribunal Arbitral que: (a) declare a ilegalidade da decisão tomada pela AT no âmbito da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, e conseqüente anulação da mesma; (b) conseqüentemente, declare a ilegalidade (parcial) da Demonstração de Liquidação de IRS 2017 – n.º 2018..., e conseqüente anulação da mesma; (c) conseqüentemente, condene a AT a substituir aquela por outra demonstração de liquidação de IRS 2017 que evidencie o montante de imposto a pagar de EUR 7.570,93; (d) conseqüentemente, e considerando que o Requerente pagou em 31 de Agosto de 2018 o montante de imposto de EUR 15.141,86, condene a AT a devolver ao Requerente o montante de imposto pago em excesso; (e) conseqüentemente, condene a AT a*

---

*pagar ao Requerente juros indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao montante pago em excesso e tempo durante o qual o Requerente ficou privado do mesmo.*

Ou seja, com o Pedido de Pronúncia Arbitral, o Requerente pretende, por um lado, a declaração de ilegalidade da decisão da AT (aqui Requerida) no processo de reclamação graciosa n.º 2018... e consequente anulação (parcial) da liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018 e, por outro, o reembolso do valor do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Refere o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que *resulta da Liquidação que o valor de imposto ali calculado contém, contudo, um erro, porquanto não foi tida em conta a consideração de apenas 50% das mais-valias para o cálculo do imposto devido.*

Continua o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *embora o Reclamante seja não residente, e por via disso a Administração Tributária (AT) possa “querer” considerar não aplicável o artigo 43.º, n.º 2 do CIRS, a verdade é que já é entendimento da jurisprudência que o não residente tem necessariamente de beneficiar do mesmo tratamento que o residente [...].*

Mais diz o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *A Liquidação que foi efetuada é, assim, (parcialmente) ilegal, e como tal deve ser anulada e substituída por uma liquidação certa.*

Nas palavras da Requerida, na sua Resposta, *No introito do pedido de pronúncia arbitral (adiante também designado por ppa) refere-se que este tem por objeto “a declaração de ilegalidade da decisão da AT em processo de reclamação graciosa, e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2018 ... ..”. A final, vem o Requerente peticionar: «(a) declare a ilegalidade da decisão tomada pela AT no âmbito da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, e consequente anulação da mesma; (b) consequentemente, declare a ilegalidade (parcial) da DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS 2017 – n.º 2018..., e consequente anulação da mesma; (c) consequentemente, condene a AT a substituir aquela por outra demonstração de liquidação de IRS 2017 que evidencie o montante de imposto a pagar de Eur 7.570,93; (d) consequentemente, e considerando que o Requerente pagou em 31.08.2018 o montante de imposto de Eur 15.141,86, condene a AT a devolver ao Requerente o montante de imposto pago em excesso; (e) consequentemente, condene a AT a pagar ao Requerente juros*

*indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao montante pago em excesso e tempo durante o qual o Requerente ficou privado do mesmo.».*

Diz ainda a Requerida na sua Resposta, *Por tudo o exposto, salvo melhor opinião, entendemos que deve ser mantida a liquidação supra mencionada, referente ao IRS do ano fiscal de 2017, devendo-se concluir pela improcedência do ppa.*

Pede, a final, a Requerida, o seguinte: *deverá ser proferida decisão que: a) julgue o presente pedido de pronúncia arbitral improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências. Caso assim não se entenda, b) seja dado provimento ao pedido de reenvio prejudicial supra requerido.*

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 26 de Dezembro de 2018 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 6 de Março de 2019.

Em 6 de Março de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Tendo sido constituído o Tribunal Arbitral, notifique-se, nos termos do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Em 9 de Abril de 2019 a Requerida apresentou Resposta.

Em 15 de Abril de 2019 a Requerida juntou o Processo Administrativo.

Em 16 de Abril de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *O Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou a sua Resposta. Na sua Resposta, a Requerida suscita a questão de um eventual pedido de reenvio prejudicial ao TJUE, conforme os termos e fundamentação constantes da referida Resposta. **Antes de mais** e de harmonia com o Princípio do Contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às Partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo, e do Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se o Requerente para, no prazo de 10 (dez) dias, se pronunciar, dizendo o que tiver por conveniente, sobre o pedido de reenvio prejudicial ao TJUE suscitado pela Requerida na Resposta. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.** O Requerente não respondeu.*

Em 7 de Maio de 2019, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *O Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou a sua Resposta. Na sua Resposta, a Requerida suscitou a questão de um eventual pedido de reenvio prejudicial ao TJUE, conforme os termos e fundamentação constantes da referida Resposta. De harmonia com o Princípio do Contraditório e do princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho Arbitral no sentido de notificar o Requerente para, no prazo de 10 (dez) dias, se pronunciar sobre o pedido de reenvio prejudicial ao TJUE suscitado pela Requerida na Resposta. Notificado o Requerente, este nada disse. Nenhuma das Partes requereu prova testemunhal. Para além da prova documental já junta e incorporada nos Autos, não está requerida, pelas Partes, a produção de prova adicional. Não existe matéria de exceção sobre a qual as Partes careçam de se pronunciar. **Não se vê utilidade em realizar a reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), pelo que, de harmonia com os Princípios da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da Celeridade, da Simplificação e Informalidade Processuais (alínea c) do artigo 16.º, n.º 2 do artigo 19.º e n.º 2 do artigo 29.º, todos do RJAT), dispensa-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determina-se que o processo prossiga com alegações escritas facultativas, por um período de 10 (dez) dias, iniciando-se com a notificação do presente Despacho Arbitral o prazo para***

*alegações do Requerente e com a notificação da apresentação das alegações do Requerente, ou com o final desse prazo, na falta de apresentação das mesmas, o prazo para alegações da Requerida. Indica-se o dia **26 de Julho de 2019** como prazo **para prolação da Decisão Arbitral**. Nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o Requerente deverá efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente, comunicando esse pagamento ao CAAD. Em nome do Princípio da Colaboração das Partes, solicita este Tribunal Arbitral o envio das peças processuais em formato Word. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.*

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades e o pedido foi tempestivamente apresentado. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

## **2. Matéria de Facto**

### **2.1 Factos Provados**

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para esta Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

- A. O Requerente não é, para efeitos fiscais, residente em Portugal, desde 8 de Janeiro de 2015.
- B. O Requerente é, para efeitos fiscais, residente em Espanha, na em ..., n.º..., ..., Madrid, desde 8 de Janeiro de 2015.
- C. O Requerente adquiriu a fração autónoma designada pela letra “L”, correspondente ao ... andar esquerdo, para habitação, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., freguesia da ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...º, freguesia de ..., em 29 de Julho de 2015, pelo preço de € 100.000,00.
- D. O Requerente vendeu a fração autónoma identificada em C. do 2.1 dos Factos Provados, em 17 de Março de 2017, pelo preço de 160.000,00.

- E. O Requerente declarou, em sede de IRS, no ano de 2017, uma mais-valia de € 54.078,14.
- F. O Requerente apresentou Declaração Mod.3 de IRS (de substituição), relativa ao ano fiscal de 2017, tendo assinalado: (i) no campo 4 do quadro 8B, não residente, (ii) no campo 6 do quadro 8B, residência em país da EU e (iii) no campo 7 do quadro 8B, pretende a tributação pelo regime geral aplicável aos não residentes.
- G. O Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018, no valor de € 15.141,87.
- H. A liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018, é referente ao ano de 2017.
- I. O Requerente efetuou o pagamento do valor de € 15.141,87, correspondente à liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018.
- J. Em 9 de Agosto de 2018, o Requerente apresentou junto do Serviço de Finanças de Lisboa ..., Reclamação Graciosa contra a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018, no valor de € 15.141,87.
- K. À Reclamação Graciosa foi dado o seguinte número: ...2018... (IRS/ 2017).
- L. A Reclamação Graciosa foi objeto de indeferimento.
- M. O Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral.

## **2.2 Factos Não Provados**

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

## **2.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto**

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a

---

considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

### **3. Matéria de Direito (fundamentação)**

No Pedido de Pronúncia Arbitral, o Requerente refere que *é não residente*, acrescenta-se, em Portugal, desde 08.01.2015, data em que alterou a residência fiscal para Madrid, Espanha.

Diz o Requerente na Reclamação Graciosa: *1. A Liquidação reporta-se ao ano de 2017, e foi emitida em 05.07.2018. 2. A liquidação evidencia um valor a pagar de EUR 15.141,87, resultante da aplicação de 28% sobre as mais-valias EUR 54.078,14.* Acrescenta o Requerente, no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] *resultantes de mais-valias da venda de um imóvel do Requerente – único rendimento existente e devidamente declarado [...].*

Conforme C., D. e E. do 2.1 dos Factos Provados, o Requerente adquiriu a fração autónoma melhor identificada em C. do 2.1 dos Factos Provados, em 29 de Julho de 2015 e vendeu-a em 17 de Março de 2017, **tendo declarado**, relativamente ao ano de 2017, **uma mais-valia de € 54.078,14.**

Conforme G. do 2.1 dos Factos Provados, depois de apresentar a competente declaração de IRS, relativa ao ano de 2017, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018, no valor de € 15.141,87.

A AT (aqui Requerida) aplicou a taxa de 28% aos € 54.078,14, ou seja, **aplicou a taxa de 28% à totalidade do valor (rendimento), a título de mais-valias, declarado pelo Requerente.**

Defende o Requerente, tanto na Reclamação Graciosa, como no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Tal valor de imposto contém, contudo, um erro, porquanto não foi tida em conta a consideração de apenas 50% das mais-valias para o cálculo do imposto devido*<sup>1</sup>.

Invoca o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *embora o Reclamante seja não residente, e por via disso a Administração Tributária (AT) possa “querer” considerar não aplicável o artigo 43.º, n.º 2 CIRS, a verdade é que já é entendimento da jurisprudência que o não residente tem necessariamente de beneficiar do mesmo tratamento que o residente, neste domínio. Efetivamente, conforme resulta do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 01172/14, de 3 de Fevereiro de 2016, não é possível fazer um tratamento diferenciado entre cidadãos da União Europeia não residentes e residentes, tributando a totalidade das mais-valias realizadas por aqueles e apenas metade das realizadas por estes últimos, razão pela qual, têm também os cidadãos não residentes que poder beneficiar dessa limitação de tributação a 50% das mais valias realizadas prevista para os residentes no território nacional [...].*

Pelo que, defende o Requerente, *Assim sendo, o valor a ser considerado como mais-valias e conseqüente imposto a pagar são como segue: Considerar em 50% do valor das mais-valias: EUR 27.039,07. Imposto a pagar: EUR 27.039,07 \* 28% - EUR 7.570,93.*

Concluindo o Requerente que *a Liquidação que foi efetuada é, assim, (parcialmente) ilegal, e como tal deve ser anulada e substituída por uma liquidação certa.*

O Requerente, requer, a final, *ao Tribunal Arbitral que: (a) declare a ilegalidade da decisão tomada pela AT no âmbito da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, e conseqüente anulação da mesma*<sup>2</sup>; *(b) conseqüentemente, declare a ilegalidade (parcial) da Demonstração de Liquidação de IRS 2017 – n.º 2018...*<sup>3</sup>; *e conseqüente anulação da mesma*<sup>4</sup>; *(c) conseqüentemente, condene a AT a substituir aquela por outra demonstração de liquidação*

<sup>1</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>2</sup> Sublinhado deste Tribunal.

<sup>3</sup> Sublinhado deste Tribunal.

<sup>4</sup> Sublinhado deste Tribunal.

*de IRS 2017 que evidencie o montante de imposto a pagar de EUR 7.570,93<sup>5</sup>; (d) consequentemente, e considerando que o Requerente pagou em 31 de Agosto de 2018 o montante de imposto de EUR 15.141,86, condene a AT a devolver ao Requerente o montante de imposto pago em excesso<sup>6</sup>; (e) consequentemente, condene a AT a pagar ao Requerente juros indemnizatórios à taxa legal<sup>7</sup>, relativamente ao montante pago em excesso e tempo durante o qual o Requerente ficou privado do mesmo.*

Por sua vez, diz a Requerida na Resposta, *A matéria relativamente à qual foi suscitada a apreciação do Tribunal Arbitral, reporta-se à exclusão da incidência de imposto de mais-valias a 50% (tal como acontece com os residentes), obtidas por um não residente em Portugal, **mas residente num Estado Membro da União Europeia violar o Direito Comunitário**. Ou seja, entende o Requerente que o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS se aplica aos não residentes em Portugal, mas residentes num Estado Membro da União Europeia.*

Invoca a Requerida que, *Consultada a declaração de substituição Mod.3 de IRS entregue em nome do Requerente (relativa ao ano fiscal de 2017), verifica-se que no quadro 8 B do Modelo 3 foi assinalado o campo 4 (não residente), o campo 6 (residência em país da EU) e o campo 7 (pretende a tributação pelo regime geral aplicável aos não residentes).*

Defende a Requerida, na sua Resposta, [...] **as alegações não podem obter provimento, face à alteração do artigo 72.º**, efetuada pela Lei n.º 67-A/2017, 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 72.º 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 15.º 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 68.º, ou seja, como residente, era necessário ter preenchido os campos 9 (opção pelas taxas do artigo 68.º 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**

<sup>5</sup> Sublinhado deste Tribunal.

<sup>6</sup> Sublinhado deste Tribunal.

<sup>7</sup> Sublinhado deste Tribunal.

---

*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 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12. Saliente-se, ainda, que o artigo que a Requerente pretende que lhe seja aplicado (artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS) está incluso no capítulo II do Código do IRS que tem como epígrafe “determinação do rendimento coletável”. Estamos, pois, perante a determinação do rendimento. Para efeitos de incidência (no que toca à matéria das mais-valias) os artigos relevantes são o 9.º e 10.º do Código do IRS.*

*Conclui a Requerida, na Resposta, assim, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código de IRS não pode ser aplicável ao caso aqui em análise.*

*Mas mais,*

*Invoca a Requerida que, Caso assim não se entenda, sem ceder nem conceder quanto ao exposto, [...] Em face do exposto, salvo melhor opinião, entendemos que o Tribunal Arbitral deve considerar que a **jurisprudência supra exposta não é vinculativa**, em face do atual quadro legal nacional, assim como, julgar não verificada a hipótese de ato claro ou de ato aclarado, **pelo que tem de forçosamente considerar que se levantam dúvidas suficientes, em face das jurisprudência que vimos de invocar, que obstam à aceitação do entendimento da Requerente sem prévia consulta do TJUE**, para que este possa exercer as suas competências próprias, nos termos dos Tratados. Pelo que, **deverá suspender a presente instancia arbitral e sujeitar a questão ao Tribunal de Justiça**, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE), a que o Estado Português se vinculou nos termos do TFUE. **Até porque, apesar de se ter demonstrado que a interpretação da AT cumpre escrupulosamente o direito comunitário, desconhece-se jurisprudência do TJUE que se debruce sobre a questão a dirimir nos presentes autos, designadamente proferida em casos com todas as características factuais apontadas, em face da referida alteração legislativa de 2008**<sup>8</sup>. Não obstante, caso subsistam dúvidas, **por força da obrigação de reenvio prejudicial, à face do preceituado no artigo 267.º do Tratado [...]**, que estabelece que “sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão*

---

<sup>8</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

---

*é obrigado a submeter a questão ao Tribunal”, deverá suspender-se a instância para que o TJUE estabeleça interpretação vinculante sobre a matéria.*

Termina a Requerida a sua Resposta, [...] *deverá ser proferida decisão que: a) julgue o presente pedido de pronúncia arbitral improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências, Caso assim não se entenda, b) seja dado provimento ao pedido de reenvio prejudicial supra requerido.*

Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* reporta-se, por um lado, como diz a Requerida, *à exclusão da incidência de imposto de mais-valias a 50% (tal como acontece com os residentes), obtidas por um não residente em Portugal, mas residente num Estado Membro da União Europeia violar o Direito Comunitário* e por outro, se deve ser suspensa a instância para que o TJUE estabeleça interpretação vinculante sobre a matéria.

Antes de mais, invoca já este Tribunal Arbitral Singular a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, onde esta diz o seguinte: *O artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia estabelece o seguinte: **1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros**<sup>9</sup> [...].*

Nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, *Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.*

Vejamos, em primeiro lugar, o que dizem as normas legais aplicáveis ao caso aqui em análise.

Nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do CIRS, *Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.*

---

<sup>9</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, *constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis [...]*.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º do CIRS<sup>10</sup>, *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.*

Nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS<sup>11</sup>, *O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes<sup>12</sup> 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**<sup>13</sup>.*

Repete-se o que defende o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Embora o Reclamante seja não residente, e por via disso a Administração Tributária (AT) possa “querer” considerar não aplicável o artigo 43.º, n.º 2 CIRS, **a verdade é que já é entendimento da jurisprudência que o não residente tem necessariamente de beneficiar do mesmo tratamento que o residente**<sup>14</sup>.*

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS<sup>15</sup>, *São tributados à taxa autónoma de 28%, As mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º **auferidas por não residentes**<sup>16</sup> em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado.*

Nos termos do n.º 9 do artigo 72.º do CIRS<sup>17</sup>, *Os residentes noutro Estado membro da União Europeia [...], 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.*

<sup>10</sup> Na redação em vigor à data dos factos, 2017.

<sup>11</sup> Na redação em vigor à data dos factos, 2017.

<sup>12</sup> Sublinhado deste Tribunal.

<sup>13</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>14</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>15</sup> Na redação em vigor à data dos factos, 2017.

<sup>16</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>17</sup> Na redação em vigor à data dos factos, 2017.

Nos termos do n.º 10 do artigo 72.º do CIRS<sup>18</sup>, *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.*

Analizadas as normas legais, voltemos, novamente, à Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, repetindo, *O artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia estabelece o seguinte: 1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros*<sup>19</sup> [...].

De referir aqui, porque importante para a fundamentação da decisão deste Tribunal Arbitral Singular, a Decisão Arbitral n.º 45/2012-T, datada de 7 de Maio de 2012, onde esta diz, *Acresce referir que, conforme se extrai da jurisprudência do STA, no Acórdão de 22 de Março de 2011, processo n.º 1031/10, foi a Autoridade Tributária que, “perante a declaração dos contribuintes, lhes liquidou o imposto que considerou devido (como aliás sempre sucede no IRS): à taxa prevista para os não residentes (25%, nos termos do artigo 72.º n.º 1 do Código do IRS) e sobre o montante total da mais-valia realizada e não apenas sobre 50% deste valor (artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS), assim ignorando a jurisprudência comunitária e a deste Supremo Tribunal que a acolheu*<sup>20</sup> (cfr. o Acórdão de 16 de Janeiro de 2008, rec. n.º 439/06) quanto à incompatibilidade daquela disposição legal, assim aplicada, com o (então) artigo 56.º do TJCE (actual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), sujeitando deste modo, como veio a acontecer, a ver anulada nessa parte a liquidação impugnada, dado o primado do direito comunitário<sup>21</sup>. Deste modo, atento o que ficou exposto, procede o vício de violação de lei alegado pelos Requerentes, por incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na parte em que restringe a redução a 50% das mais-valias sujeitas a IRS a sujeitos passivos residentes em Portugal, com a conseqüente anulação dos actos tributários objecto de pronúncia arbitral<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> Na redacção em vigor à data dos factos, 2017.

<sup>19</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>20</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>21</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>22</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Voltemos à Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, **O TJUE considerou incompatível o com o Direito da União, por se tratar de um tratamento diferenciado incompatível com a livre circulação de capitais**<sup>23</sup> garantida pelo artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (anterior artigo 56.º), o regime do artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, na redação anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, no processo C-443/06, acórdão de 11-10-2007, Hollmann versus Fazenda Pública, **por tributar as mais-valias de contribuintes não residentes a uma taxa fixa (em 2017, de 28%), enquanto os residentes estão sujeitos a um imposto progressivo sobre o rendimento**<sup>24</sup>.

Na Resposta, refere a Requerida, Ora, relativamente a este assunto, **é certo**<sup>25</sup> que no Acórdão C-443/06 do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 2007OUT11, **foi decidida a contrariedade com o Direito Comunitário da disciplina da tributação das mais-valias imobiliárias de não residentes resultante dos artigos 72.º, n.º 1 e 43.º, n.º 2 do Código do IRS**<sup>26</sup>, por “o artigo 56.º CE dever 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 efetuada por um residente noutra 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.

No entanto, continua a Requerida (na Resposta), Tendo em conta o teor do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 2007OUT11, **e no sentido de adaptar a legislação nacional à decisão nele sufragada**<sup>27</sup>, foi aditado ao artigo 72.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/ 2017, o n.º 7 (atual n.º 9), cujo teor à data dos factos, era o seguinte: “9 - Os residentes noutra 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**

<sup>23</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>24</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>25</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>26</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>27</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

*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 [...]. Por sua vez, o n.º 8 (atual n.º 10) do mesmo artigo e diploma legal, também aditado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, prescrevia, à data dos factos, que: 10 - 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 [...]. Ou seja, para a Requerida, as alegações do Requerente não podem obter provimento, **face à alteração do artigo 72.º, efetuada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12**<sup>28</sup>.*

Ou seja, para a Requerida, **a alteração legislativa**, operada pela Lei n.º 67-A/2017 de 31 de Dezembro, sanou a contrariedade com o Direito Comunitário da disciplina da tributação das mais-valias imobiliárias de não residentes.

Chamamos, uma vez mais, aqui, a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, *Nesse acórdão entendeu-se que é incompatível com a norma que assegura aquela liberdade de circulação de capitais um regime 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 noutra 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».* Esta jurisprudência foi recentemente reafirmada no Despacho do TJUE (sétima secção) de 06-09-2018, processo C-184/18, *em que se entendeu que «uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado nesse Estado-Membro, efetuada por um residente num Estado terceiro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, nesse mesmo tipo de operações, sobre as mais-valias realizadas por um residente naquele Estado-Membro*<sup>29</sup> **constitui**<sup>30</sup> *uma restrição à livre circulação de capitais*<sup>31</sup> *que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não é abrangida pela exceção prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE e não pode ser*

<sup>28</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>29</sup> Destaque deste Tribunal.

<sup>30</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>31</sup> Destaque deste Tribunal.

justificada pelas razões referidas no artigo 65.º, n.º 1, Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia».

Mas a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, diz mais, *No entanto, esta a última decisão foi também proferida tendo como pressuposto a redação do artigo 72.º introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, anterior à Lei n.º 67-A/2007*<sup>32</sup>.

Assim, continua a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, **como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, não há jurisprudência específica do TJUE sobre a compatibilidade do regime introduzido pela Lei n.º 67-A/2007, nos n.ºs 7 e 8 do CIRS com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia**<sup>33</sup>.

No entanto, continua a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, **o TJUE entendeu**<sup>34</sup> **naquele acórdão do processo C-443/06, que o essencial da incompatibilidade do regime do artigo 71.º, n.º 1, com o direito de União resulta de instituir «um tratamento fiscal desigual para os não residentes, na medida em que permite, no caso de realização de mais-valias, uma tributação mais gravosa e, por isso, uma carga fiscal superior à que é suportada pelos residentes numa situação objectivamente comparável»**<sup>35</sup> (§54). Na mesma linha, decidiu o TJUE no acórdão de 19-11-2015, processo C-632/13 (Skatteverket contra Hilka Hirvonen) que «a recusa, no quadro da tributação dos rendimentos, em conceder aos contribuintes não residentes, que auferem a maior parte dos seus rendimentos no Estado de origem e que optaram pelo regime de tributação na fonte, as mesmas deduções pessoais que são concedidas aos contribuintes residentes, no quadro do regime de tributação ordinária, não constitui uma discriminação contrária ao artigo 21.º TFUE quando os contribuintes não residentes não estejam sujeitos a uma carga fiscal globalmente superior à que recai sobre os contribuintes residentes e sobre as pessoas que lhes são assimiladas, cuja situação seja comparável à sua».

Assim, individualiza a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, **que essencialmente releva para este efeito é saber se existe ou não uma discriminação**

<sup>32</sup> Destaque deste Tribunal.

<sup>33</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>34</sup> Destaque deste Tribunal.

<sup>35</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

*negativa na aplicação aos Requerentes do regime que lhes foi aplicado*<sup>36</sup>. *O regime previsto por defeito (na falta de opção) no n.º 1 do artigo 72.º é mais oneroso para os não residentes do que para os residentes*<sup>37</sup>, pois enquanto a taxa máxima aplicável às mais-valias realizadas por residentes é de 24% do seu valor (taxa máxima de 48% prevista no artigo 68.º, aplicável a 50% do saldo das mais-valias), a taxa prevista no n.º 1 do artigo 72.º do CIRS é de 28%, aplicável à totalidade do saldo.

Chama este Tribunal Arbitral Singular, aqui, novamente à argumentação a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, para destacar, *Assim, é seguro que o regime de tributação a taxa liberatória previsto no artigo 72.º do CIRS, na redacção vigente em 2017, é incompatível com o referido artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, pois torna a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado*<sup>38</sup>.

Acompanha este Tribunal Arbitral Singular este entendimento da Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, uma vez que, também nestes Autos, foi este regime negativamente discriminatório para os não residentes, no caso, o Requerente, **que foi aplicado** na liquidação impugnada.

Como diz a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, *com a qual concorda este Tribunal Arbitral Singular*, *O facto de actualmente este regime poder ser afastado pelos sujeitos passivos, se manifestarem uma opção, não afasta a discriminação negativa, pois é nele imposta uma obrigação de opção que não é extensiva aos residentes*<sup>39</sup>.

Veja-se o que diz a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, *Para além disso, na linha do que entendeu o TJUE no acórdão de 18-03-2010, processo C-440/08 (F. Gielen contra Staatssecretaris van Financiën), a propósito de uma questão paralela de eventual relevância da possibilidade de opção de afastamento de um regime discriminatório (no caso relativamente ao artigo 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), a conclusão de que ocorre incompatibilidade «não é posta em causa pelo argumento de que os contribuintes não residentes podem optar pela equiparação, que lhes permite escolher entre o*

<sup>36</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>37</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>38</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>39</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

regime discriminatório e o regime aplicável aos residentes, **dado que essa opção não é susceptível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais**<sup>40</sup>. Com efeito, o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 49.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório. Por outro lado, um regime nacional que limite a liberdade de estabelecimento é incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa. **Decorre do exposto que a escolha concedida ao contribuinte não residente através da opção de equiparação, não neutraliza a discriminação**<sup>41</sup>». Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Continua a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, *No mesmo sentido se pronunciou o TJUE no acórdão de 28-02-2013, processo C-168/11: 62 Mesmo admitindo que tal sistema seja compatível com o direito da União, resulta contudo da jurisprudência que um regime nacional restritivo das liberdades de circulação pode permanecer incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa (v., neste sentido, acórdão de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 162, e de 18 de março de 2010, Gielen, C-440/08, Colet., p. I-2323, n.º 53). A este respeito, a existência de uma opção que permitiria eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem assim por efeito sanar, por si só, o carácter ilegal de um sistema, como o previsto pela regulamentação controvertida, que compreende um mecanismo de tributação não compatível com este direito. **Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso em que, como no caso em apreço, o mecanismo incompatível com o direito da União é aquele que é automaticamente aplicado na inexistência de escolha efetuada pelo contribuinte**<sup>42</sup>. Ainda, no mesmo sentido se pronunciou o TJUE no acórdão de 08-06-2016, processo C-479/14: 42. Relativamente ao carácter facultativo do referido mecanismo de tributação, há que sublinhar que, mesmo admitindo que esse mecanismo seja compatível com o direito da União, é jurisprudência constante que um regime nacional restritivo das liberdades de circulação pode continuar a ser*

<sup>40</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>41</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>42</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

*incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa. **A existência de uma opção que permitisse eventualmente tornar uma situação compatível com o direito da União não tem por efeito sanar, por si só, o carácter ilegal de um sistema, como o que está em causa, que continua a comportar um mecanismo de tributação não compatível com este direito**<sup>43</sup>. Importa acrescentar que tal ocorre por maioria de razão no caso de, como no processo em apreço, o mecanismo incompatível com o direito da União ser aquele que é automaticamente aplicado na falta de escolha efetuada pelo contribuinte (v., neste sentido, acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, n.º 62 e jurisprudência referida).*

*É, como diz, e bem, a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, à luz desta jurisprudência que há que apreciar a pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira de reenvio prejudicial.*

*Assim, chama, mais uma vez este Tribunal Arbitral Singular à fundamentação, porque de relevância, a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, onde esta diz, Nos termos do art. 8.º, n.º 4, da CRP «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático». Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia. E, quando se suscita uma questão de interpretação e aplicação de Direito da União Europeia, os tribunais nacionais devem colocar a questão ao TJUE através de reenvio prejudicial.*

***No entanto**<sup>44</sup>, continua a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, **quando a lei comunitária seja clara e quando já haja um precedente na jurisprudência europeia a interpretação do Direito da União Europeia resulta já da jurisprudência do TJUE***

<sup>43</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>44</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

*não é necessário proceder a essa consulta*<sup>45</sup>, como o TJUE concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Proc. 283/81. *Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do acto aclarado) e quando a correcta aplicação do Direito da União Europeia seja tão óbvia que não deixe campo para qualquer dúvida razoável no que toca à forma de resolver a questão de DUE suscitada (doutrina do acto claro)*<sup>46</sup> (idem, n.º 14).

Veja-se, também, o que diz a Decisão Arbitral n.º 583/2018-T, datada de 15 de Abril de 2019, *É certo que, posteriormente ao acórdão proferido pelo TJUE em 11/10/2007, processo número C-443/06, conhecido por acórdão Hollmann, o legislador nacional, com o objetivo de adequar o sistema tributário nacional à decisão proferida neste acórdão<sup>47</sup>, introduziu<sup>48</sup>, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, a possibilidade de os residentes noutra Estado membro da União Europeia optarem<sup>49</sup>, relativamente aos rendimentos referidos nos números 1 e 2 do artigo 72.º do CIRS, 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*<sup>50</sup>. Sobre esta alteração legislativa, já se pronunciou igualmente a jurisprudência, concretamente a decisão arbitral proferida no processo n.º 748/2015-T, à qual se adere, “Desde logo, há que registar que a solução introduzida pelo legislador para contornar a discriminação contida na supra mencionada norma nacional, fazer impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes. A isto acresce um outro reparo que resulta da complexidade de funcionamento do imposto, agravado pela “opção pelo englobamento” de todos os rendimentos obtidos no outro país, para além de outras questões relevantes associadas ao princípio da territorialidade previsto artigo 15.º do CIRS, às condições de pessoalização do imposto e à progressividade do imposto, dificilmente compatível com uma adequada consideração dos valores auferidos noutra estado membro, no estado atual do direito comunitário.”. (...) “Alega a AT que a solução adotada no artigo 72.º, n.ºs 8 a 10 bastante, porquanto também para os residentes em território português,

<sup>45</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>46</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>47</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>48</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>49</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>50</sup> Destaque deste Tribunal.

estes rendimentos estão sujeitos ao englobamento. Ora, tal argumento não parece adequado porquanto não leva em linha de conta todas as outras condições de tributação inerentes ao funcionamento de um imposto com as características do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares e evidencia uma intenção de tributação em função dos rendimentos auferidos no outro país (quando englobados) bem sabendo que se trata de realidades incomparáveis, facilmente falseadas por toda uma realidade de base que escapa à soberania fiscal do estado português.” **Pelo que, muito embora o legislador nacional tenha consagrado a possibilidade de o sujeito passivo não residente optar pela tributação aplicável aos residentes, a verdade é que tal não retira o efeito discriminatório essencial da diferenciação de regimes prevista na legislação nacional entre residentes e não residentes, que é assim violadora dos artigos 63º e 18º do TFUE**<sup>51</sup>. Em face do princípio do primado do direito comunitário, consagrado no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, a jurisprudência do TJUE, em sede de direito comunitário, vincula os tribunais nacionais, pelo que não pode este Tribunal decidir de forma diferente da já decidida, no âmbito na mesma questão de direito e da mesma legislação, pelo TJUE. Nestes termos, **dúvidas não restam**<sup>52</sup> de que a liquidação impugnada, **na parte que considera como base de tributação das mais-valias realizadas pelo Requerente mais de 50% do seu valor, carece de fundamento legal, concluindo-se pela incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º, do Código do IRS, com o artigo 63.º, do TFUE, o que determina a ilegalidade das liquidações ora impugnadas, e como procedente o pedido de pronúncia arbitral**<sup>53</sup>.

Uma última referência à Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, Aliás, o Supremo Tribunal Administrativo, no recente acórdão de 20-02-2019, processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17, sem aventar a necessidade de reenvio, **concluiu pela ilegalidade do regime que resulta da conjugação do artigo 43.º, n.º 2, com o artigo 72.º do CIRS**<sup>54</sup>, relativamente a uma situação em que as mais-valias foram realizadas em 2010, portanto já na vigência da Lei n.º 67-A/2007.

<sup>51</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>52</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>53</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>54</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Este Tribunal Arbitral Singular concluiu, assim, nos mesmos termos da Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, ou seja, *No caso em apreço, conclui-se com segurança da reiterada jurisprudência do TJUE que a ilegalidade da aplicação do regime discriminatório não é sanada pela possibilidade do seu afastamento, o que dispensa a necessidade de reenvio prejudicial*<sup>55</sup>.

Continuando,

Uma vez mais, chama este Tribunal Arbitral Singular à fundamentação a Decisão Arbitral n.º 45/2012-T, datada de 7 de Maio de 2012, *A principal questão a decidir nos presentes autos arbitrais é a de saber se a diferenciação, estabelecida pela legislação nacional, para residentes e não residentes em território nacional, da base de incidência em IRS das mais-valias derivadas da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis é (in)compatível com a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes*<sup>56</sup>. Com efeito, a Entidade Requerida considerou, para efeitos de determinação do rendimento colectável e conseqüente liquidação do IRS aos Requerentes, não residentes em Portugal, mas num outro Estado-Membro da União Europeia, a totalidade da mais-valia por estes realizada em 2010 na alienação das respectivas quotas-partes dos imóveis acima identificados. Foi, assim, declinada a aplicação do regime preceituado no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, segundo o qual: **“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”**, entendendo a Entidade Requerida que tal disciplina apenas é convocável para residentes em território nacional, em consonância, aliás, com o elemento literal da norma. Conforme assinalado pelos Requerentes, a questão em apreço foi já apreciada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), no Acórdão, de 11 de Outubro de 2007, proferido no processo C-443/06 (“Acórdão **Hollmann**”), na sequência do qual o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) português concluiu que **“o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, (...) que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em**

<sup>55</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>56</sup> Destaque deste Tribunal.

Portugal, viola o disposto no art. 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente nouro Estado membro da União Europeia.”. *Trata-se exactamente da mesma questão de direito que se suscita na situação submetida à apreciação deste Tribunal Arbitral, sendo que se mantém inalterado o regime geral do Código do IRS que enquadrrou e fundou a jurisprudência citada*<sup>57</sup> *que, de seguida, para melhor compreensão, se sumaria. Contudo, para além do regime geral que se manteve idêntico*<sup>58</sup>, o legislador nacional instituiu<sup>59</sup>, por via da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro<sup>60</sup> (Lei do Orçamento do Estado para 2008), posterior à jurisprudência do Acórdão **Hollmann**, um regime opcional de equiparação dos não residentes aos residentes<sup>61</sup>, com o objectivo de obviar ao tratamento diferenciado dos não residentes comunitários e do espaço económico europeu que obtenham em Portugal mais-valias imobiliárias, face aos residentes. Esta opção de equiparação permite aos não residentes comunitários e do espaço económico europeu a opção pela tributação desses rendimentos em condições similares às aplicáveis aos residentes em Portugal [...].

Repete-se o referido pela Decisão Arbitral n.º 45/2012-T, datada de 7 de Maio de 2012<sup>62</sup>, Conforme acima referido, sobre a aplicação exclusiva a residentes em Portugal do limite da incidência de IRS a 50% das mais-valias imobiliárias, prevista no n.º 2 do artigo 43.º do respectivo Código, e a sua conformidade com o artigo 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, actual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, já se pronunciou o TJUE no mencionado Acórdão **Hollmann**. Cabe aqui relembrar que a prevalência da interpretação do TJUE acerca do direito de fonte comunitária resulta do disposto no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e do princípio do primado do Direito Comunitário, seja este originário ou derivado. Na jurisprudência Hollmann, o TJUE conclui que a norma nacional vertente [n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS] viola o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por revestir carácter discriminatório (menos favorável) para os não residentes e ser, em

<sup>57</sup> Destaque deste Tribunal.

<sup>58</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>59</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>60</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>61</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>62</sup> Na mesma linha, a Decisão Arbitral n.º 617/2017-T, datada de 22 de Junho de 2018.

**consequência, restritiva da liberdade de circulação de capitais entre Estados-Membros**<sup>63</sup>. Esta conclusão assenta nos seguintes argumentos principais: [...] b) No caso de venda de um bem imóvel sito em Portugal, ocorrendo a realização de mais-valias, os não residentes ficam sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada a residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos; c) Com efeito, enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% sobre a totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas metade da matéria colectável correspondente às mais-valias realizadas por um residente permite que este beneficie sistematicamente, a esse título, de uma carga fiscal inferior, qualquer que seja a taxa de tributação aplicável sobre a totalidade dos seus rendimentos, visto que a tributação do rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%; d) Este regime torna a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado; e) **A discriminação da norma nacional não é justificável pelo objectivo de evitar penalizar os residentes (que se encontram sujeitos a uma tabela de taxas progressivas que podem ser muito superiores e são tributados sobre uma base mundial, ao contrário dos não residentes, que são tributados à taxa proporcional de 25% (em 2017, 28%), não ocorrendo o englobamento), porque, como acima salientado, sendo o escalão mais elevado 42% (em 2017, 48%) conduz sempre, nas mesmas condições, a uma tributação mais gravosa do não residente, tendo em conta a redução a 50% do rendimento colectável do residente, não existindo, objectivamente, nenhuma diferença que justifique esta desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias, entre as duas categorias de sujeitos passivos**<sup>64</sup>. **Deparamo-nos, portanto, com um regime discriminatório e incompatível com o Direito Comunitário, por violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia**<sup>65</sup>.

Resta saber, continua a Decisão Arbitral n.º 45/2012-T, datada de 7 de Maio de 2012, se a opção de equiparação, introduzida no sistema tributário português após a prolação do Acórdão **Hollmann**, constante dos n.ºs 8 e 9 do artigo 72.º do Código do IRS, e vigente à data

<sup>63</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>64</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>65</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

dos factos **subiudicio**, permite afastar o juízo de discriminação do TJUE sobre a previsão restritiva do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS a sujeitos passivos residentes. **Para além de, como bem assinalam os Requerentes, a previsão deste regime facultativo fazer impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, a opção de equiparação não é, segundo entendemos, susceptível de excluir a discriminação em causa**<sup>66</sup>. Neste sentido, se pronunciou o TJUE, no Acórdão, de 18 de Março de 2010, proferido no processo C-440/08 (Acórdão **Gielen**) numa situação que apresenta manifesto paralelismo, somente com a diferença de que neste processo estava em causa a violação do artigo 49.º e não a do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Salienta aquele órgão jurisdicional que **“a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório”**, frisando que essa escolha não é passível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais. E continua aquele tribunal revelando o paradoxo: **“o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência (...) validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 49.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório”**. **Conclui o TJUE que o Tratado “se opõe a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal (...) apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes”**<sup>67</sup>.

Continua, ainda, a Decisão Arbitral n.º 45/2012-T, datada de 7 de Maio de 2012, com relevância para a esta Decisão Arbitral, *Não se desconhece que as consequências aqui retiradas da jurisprudência comunitária acima mencionada, em particular do Acórdão **Hollmann**, propiciam uma tributação mais favorável das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes em Portugal, que residam na União Europeia, do que por residentes, pois, para além de beneficiarem de igual modo da redução a 50% da base de incidência de IRS, são sujeitos a uma taxa única de 25% (em 2017, 28%), que será, na maioria dos casos, inferior às taxas progressivas dos residentes, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, a que acresce o facto de estes últimos terem de englobar todos os seus rendimentos.*

<sup>66</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>67</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Todavia, individualiza este Tribunal Arbitral Singular, **no actual estágio do Direito Comunitário, não se vislumbra um princípio ou norma que impeça a discriminação positiva dos não residentes face aos residentes, constituindo a fiscalidade directa um domínio da competência dos Estados-Membros**<sup>68</sup>.

Mas a Decisão Arbitral n.º 45/2012-T, datada de 7 de Maio de 2012 diz mais, *Acréscce referir que, conforme se extrai da jurisprudência do STA, no Acórdão de 22 de Março de 2011, processo n.º 1031/10, foi a Autoridade Tributária que, “perante a declaração dos contribuintes, lhes liquidou o imposto que considerou devido (como aliás sempre sucede no IRS): à taxa prevista para os não residentes (25%, nos termos do artigo 72.º n.º 1 do Código do IRS) e sobre o montante total da mais-valia realizada e não apenas sobre 50% deste valor (artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS), assim ignorando a jurisprudência comunitária e a deste Supremo Tribunal que a acolheu*<sup>69</sup> (cfr. o Acórdão de 16 de Janeiro de 2008, rec. n.º 439/06) quanto à incompatibilidade daquela disposição legal, assim aplicada, com o (então) artigo 56.º do TJCE (actual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), sujeitando deste modo, como veio a acontecer, a ver anulada nessa parte a liquidação impugnada, dado o primado do direito comunitário<sup>70</sup>. **Deste modo, atento o que ficou exposto, procede o vício de violação de lei alegado pelos Requerentes, por incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na parte em que restringe a redução a 50% das mais-valias sujeitas a IRS a sujeitos passivos residentes em Portugal, com a consequente anulação dos actos tributários objecto de pronúncia arbitral**<sup>71</sup>.

**Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.**

Por tudo o que aqui foi exposto,

Conclui este Tribunal Arbitral Singular que, tendo em conta a reiterada jurisprudência do TJUE, a ilegalidade da aplicação do regime discriminatório não é sanada pela possibilidade do seu afastamento, concretamente, por uma opção, o que **dispensa a necessidade de reenvio prejudicial**.

<sup>68</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>69</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>70</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

<sup>71</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Conclui também este Tribunal Arbitral Singular que não restam dúvidas de que a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018, no valor de € 15.141,87, na parte que considera como base de tributação das mais-valias realizadas pelo Requerente mais de 50% do seu valor, **carece de fundamento legal, justificando-se a sua anulação** (no caso, parcial).

**Assim, julga este Tribunal Arbitral Singular procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo Requerente, anulando, em consequência, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, parcialmente, a liquidação de IRS impugnada, relativa ao ano de 2017.**

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Singular não está obrigado a apreciar todos os argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade da liquidação, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

#### **4. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios**

O Requerente formula pedido de restituição da quantia arrecadada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, *são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, conseqüentemente, **justifica-se a restituição da quantia paga em excesso pelo Requerente e o pagamento de juros indemnizatórios**, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Assim, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), **o Requerente tem direito aos juros indemnizatórios**, juros estes que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (n.º 4 e 5 do artigo 61.º do CPPT), à taxa referida no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

## 5. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular no seguinte:

- a) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral, declarando, ilegal a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018, no valor de € 15.141,86, correspondente à demonstração de liquidação n.º 2018... .
- b) Em consequência, anular a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2018..., sobre a liquidação de IRS n.º 2018... .
- c) Em consequência, anular, parcialmente, a liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018.
- d) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o valor de imposto indevidamente pago, no montante de € 7.570,03, dando, assim, cumprimento à decisão ora proferida.
- e) Condenar a Requerida a pagar ao Requerente juros indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao valor de imposto indevidamente pago, desde a data em que o Requerente efetuou o pagamento, até ao integral e efetivo pagamento do montante a restituir ao Requerente.
- f) Condenar a Requerida nas custas do presente processo.

## 6. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em **€ 7.570,93**.

## 7. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 7.570,93, correspondente à importância cuja anulação o Requerente pretende e valor inicialmente indicado pelo Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **a cargo da Requerida.**

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Julho de 2019

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)