

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 598/2018-T**

**Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias de não residentes**

**Decisão Arbitral**  
**Reenvio Prejudicial**

**1. Relatório**

O Requerente, A..., casado, contribuinte fiscal n.º..., residente em ..., ..., França, tendo como Serviço de Finanças Local o SLF de Coimbra ..., vem , nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, n.º 2 do artigo 5.º, n.º 1 do artigo 6.º e dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem (RJAT), em conjugação com a alínea a) do artigo 99.º e das alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 102.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

O Requerente pede:

- a) A declaração da ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2018..., de 05.07.2018, no montante de € 24.654,22;
- b) Seja ordenado o reembolso da referida importância a título de imposto indevidamente pago;
- c) A condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios contados até à data da emissão e processamento da nota de crédito respetiva, tudo nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT e artigo 61.º do CPPT.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 30 de novembro de 2011, tendo sido automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou atempadamente a aceitação do encargo em 20 de dezembro de 2018.

Em 22-01-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi devidamente constituído em 11-02-2019 e é materialmente competente.

As Partes estão devidamente representadas e gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada em 12-02-2019, respondeu em 18-03-2019, alegando que face à redação introduzida ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67.º-A/2007, de 31/12, resultou um novo quadro jurídico normativo que ainda não foi alvo de análise pelo TJUE, para efeitos de verificação da sua compatibilidade com o Direito Comunitário, já que a decisão tomada pelo TJCE no Acórdão C-443/06 é de 2007OUT11, embora em sentido da existência de contrariedade da disciplina de então da tributação das mais-valias imobiliárias em Portugal de não residentes, prevista nos artigos 72.º, n.º 1 e 43.º, n.º 2 do Código do IRS, se mostra ultrapassada em virtude das supra referidas alterações ao artigo 72.º Código do IRS pela Lei n.º 67.º/2007, de 31/12, no sentido da sua adequação ao disposto no artigo 56.º CE.

Mais alega a Requerida que o presente quadro normativo passou a prever duas hipóteses em alternativa, a saber:

1.<sup>a</sup> - A tributação do sujeito passivo Requerente nos presentes autos, por opção, à taxa que lhe competia, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, com aplicação do artigo 42.º, n.º3 ;

2.<sup>a</sup> A tributação, por opção, (como, aliás, foi assinalado pelo Requerente) pela taxa autónoma específica de 28%, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, sem aplicação da redução a 50% conforme artigo 43.º, n.º 2, e pela qual lhe foi liquidado o IRS assim devido;

A Requerida sugere, por isso, **que deverá suspender-se a presente instância arbitral e sujeitar a questão ao Tribunal de Justiça Europeu**, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267 do TFUE) a que o Estado Português se vinculou.

Face à proposta da Requerida, foi notificada a Requerente para o devido contraditório.

Em 11/4/2019, vem a Requerente alegar que o assunto já foi objeto de análise pelos tribunais nacionais, remetendo para os seguintes processos:

a) - Proc. n.º 45/2012-T, de 5 de julho, decidido no âmbito do CAAD, que com base no Acórdão do TJUE, de 18 de março de 2010, proferido no processo C-440, de 18 de março de 2010<sup>1</sup>, extratando parte deste acórdão, de que se dá conta da seguinte passagem:

*" Neste sentido se pronunciou o TJUE (...no Acórdão citado), 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 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 discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório", frisando que essa escolha não é passível de excluir efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais"1.*

E continua aquele tribunal revelando o paradoxo:

---

<sup>1</sup> Neste processo estava em causa, (sumariamente) a aplicação diferenciada de legislação relativa a uma dedução concedida aos trabalhadores independentes residentes de forma diferente da aplicada aos não residentes, impedindo estes de contabilizarem as horas de trabalho efetuadas noutro Estado-Membro (...) - o que não tem um paralelismo idêntico ao da situação em apreço no processo em análise, em que há o direito de uma opção dos não residentes para tratamento fiscal idêntico ao dos residentes.

---

*"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 do TFUE em razão do seu carácter discriminatório "16.*

*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".*

Reconhece, porém, o Requerente o seguinte:

- Não se desconhece que as consequências aqui retiradas da jurisprudência comunitária acima mencionada, em particular do Acórdão Hollmann<sup>2</sup>, 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% 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 rendimentos.

Remete ainda o Requerente para a decisão do Tribunal Arbitral, no âmbito do processo n.º 127/2012-T, em que foi decidido (...) que o disposto no artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS *"não está em conformidade quer com o direito comunitário, na qual se inclui a jurisprudência comunitária, quer com a jurisprudência portuguesa"*<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> De salientar também que as alterações introduzidas no Código do IRS pela Autoridade Tributária e Aduaneira (ao tempo DGCI), através da Lei n.º 67.º-A/2007, de 31/12, no sentido de eliminar a discriminação do tratamento fiscal dado aos residentes e aos não residentes, no âmbito da tributação das mais-valias imobiliárias, é posterior ao referido Acórdão Holmann.

<sup>3</sup> De salientar também que no processo relativo a esta decisão, o sujeito passivo não residente não efetuou qualquer opção pelo regime de tributação - o que não é o caso dos autos ora em discussão.

Também cita o Processo n.º 748/2015-T, de 27 de julho de 2016, que concluiu pela violação do direito comunitário, por incompatibilidade com o mesmo da norma do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS e por alegada violação da liberdade de circulação de capitais<sup>4</sup>.

E o Requerente remete, finalmente, para o objeto da pronúncia do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 22-03-2011, no âmbito do processo n.º 1013/10, de 22-03-2011 (...) nos seguintes termos:

*"É, aliás, sabido, que o legislador, por via da Lei n.º 67.º-A/2007, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2008), procura obviar a esse tratamento de favor dos não residentes comunitários e do espaço económico europeu que obtivessem em Portugal mais-valias imobiliárias, permitindo-lhes a opção pela tributação desses rendimentos em condições similares às aplicáveis aos residentes em Portugal (cfr. o aditamento ao artigo 72.º do Código do IRS dos seus números 7 e 8, actuais números 8 e 9) após a renumeração operada pelo artigo 4.º do decreto-Lei n.º 240/09, de 23 de setembro).*

*Sucedo, contudo, que, daí não se pode retirar qualquer consequência para o caso dos autos, pois foi a Administração fiscal 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 (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, da do primado do direito comunitário.", disponível em:*

[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5942b010aec666d280257862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5942b010aec666d280257862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

---

<sup>4</sup> De notar que também neste caso, o sujeito passivo apenas fez constar na sua declaração mod. 3 de IRS a sua condição de não residente em Portugal, o que não é o caso dos autos ora em apreciação.

Salienta-se que a decisão proferida no douto Acórdão do STA - Supremo Tribunal Administrativo seguiu, no Processo n.º 0439/06, de 2008JAN16, o entendimento do douto Acórdão do TJCE, por à data ainda não se encontrarem em vigor as alterações introduzidas pela referida Lei n.º 67.º-A/2007, de 31/12.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

a) O Requerente tem residência fiscal em Paris, França, em ..., ..., tendo como Serviço Local de Finanças o de Coimbra-..., cfr. Doc. 2 Anexo à PI.

b) O Requerente adquiriu em 17-01-2002 a fração autónoma designada pela letra C do prédio sito na Rua ..., n.º..., Lisboa, inscrita na respetiva matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ..., pelo preço de € 79.807,66, tendo pago imposto da sisa sobre esse valor ;

c) Conforme respetiva declaração, o Requerente assinalou no Rosto da mesma, no Quadro 8B, o campo 4 (correspondente a não residente), o campo 6 (correspondente a residente em país da EU) e o campo 7 (optando pela tributação aplicável aos não residentes), excluindo a opção do campo 09 (tributação pelas taxas gerais do artigo 68.º do CIRS, bem como a opção do campo 10 (Opção pelas regras dos residentes).

c) Apresentou oportunamente a sua declaração Mod. 3 de IRS relativa ao ano fiscal de 2017, Via Internet, tendo declarado, no respetivo Anexo G (Mais-Valias e outros incrementos patrimoniais) os valores de compra e venda de uma habitação, bem como os respetivos anos e despesas e encargos de aquisição e de alienação;

e) A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à respetiva liquidação de IRS n.º 2018..., de 05-07-2018, no montante de € 24.654,22, com aplicação às mais-valias imobiliárias apuradas

a taxa autónoma de 28%, com exclusão, portanto, de 50% das mais-valias aplicável aos sujeitos passivos residentes.

f) O Requerente reagiu contra esta liquidação em 30-11-2018, mediante impugnação arbitral, perante o CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa, por considerar que a mesma se encontrava ferida de ilegalidade, por discriminação negativa em relação aos sujeitos passivos residentes, com a alegação de que tal situação constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais previsto no n.º 1 do artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

## **2.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

## **2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelo Requerente, que não são questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

## **3. Questão da incompatibilidade da lei portuguesa em matéria da tributação das mais-valias imobiliárias com o direito europeu.**

3.1 A Legislação atual de Portugal em matéria de tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por residentes na União Europeia é a seguinte:

### **a) Matéria legislativa** - Alterações introduzidas ao artigo 72.º do Código do IRS:

a.1 - Redação em vigor a 31/12/2007, dada pela Lei n.º 55.º-B/2004, de 30 de dezembro:

*"Art.º 72.º*

*Taxas especiais*

1 - *As mais-valias e outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias são tributados à taxa autónoma de 25%, ou de 15% quando se trate de rendimentos prediais, salvo o disposto no n.º 4.*

2 - *Os rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado, são tributados à taxa de 25%;*

3 - ...

4 - *O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, é tributado à taxa de 10%.<sup>5</sup>*

a.2- Redação introduzida pela lei n.º 67-A/2007, de 31/12, com entrada em vigor em 1/1/2008:

*"Art.º 72.º*

*Taxas especiais*

1 - *As mais-valias e outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias são tributados à taxa autónoma de 25%, ou de 15% quando se trate de rendimentos prediais, salvo o disposto no n.º 4.*

2 - *Os rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado, são tributados à taxa de 25%;*

3 - ...

4 - *O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, é tributado à taxa de 10%.*

5 - ...

---

<sup>5</sup> Alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 199/2005, de 7/11, no âmbito de autorização legislativa concedida no artigo 4.º da Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição

6 - ...

7 - *Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nos n.ºs 1 e 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.*

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

a.3 - Redação introduzida pela lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 1/1/2015:

7 - *(Revogado)*

8 - ...

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

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

11 - ...

12 - ..."

a.4) Redação dada ao artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS pela Lei n.º 42/2016, de 28/12 (OE/2013), aplicável à situação do processo em análise:

Artigo 43.º

Mais-valias

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

2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a)<sup>6</sup>, c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.

.....

**b) Alteração declarativa** - Alterações introduzidas à Declaração Modelo 3 de IRS em vigor a partir de 2009 (relativa aos rendimentos de 2008 e seguintes), a que se refere o artigo 57.º do Código do IRS, cujo modelo foi utilizado pelo Requerente, na sua declaração apresentada relativamente ao ano fiscal de 2017:

b.1 - Rosto da declaração - Quadro 8 B:

Campo 04 - Não residentes (assim assinalada pelo Requerente)

Campo 06 - Residência em país da EU ou EEE (indicando o código 250 - respeitante a França)

Campo 7 - Pretende a tributação pelo regime geral (por ser residente na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu)

Campo 10 - Opção pela tributação segundo as regras aplicáveis aso residentes (artigo 17.º-A do CIRS) - Não foi assinalado pelo Requerente.

<sup>6</sup> A alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do mesmo Código refere o seguinte:

" a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário";

Não se ignora que o artigo 56.º do TCE (atual 63.º do TFUE) proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais, não só entre Estados-Membros, mas também entre Estados-Membros e países terceiros.

Igualmente não se ignora a jurisprudência do Acórdão do TJUE de 11/10/2007, proferido no processo C-443/06 (Hollmann), que decidiu que:

*"O artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal<sup>7</sup>, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel...".*

Apesar da douda decisão citada, continuam a restar-nos dúvidas sobre se a situação dos presentes autos se poderá subsumir inteiramente à do processo C-443/06, porquanto a legislação atualmente existente já não é a mesma de então, possibilitando hoje ao residente num Estado-Membro obviar a esse tratamento desigual, se optar por ser tratado como residente, com todas as legais consequências, em igualdade com a legislação aplicável a residentes.

## **7. Decisão**

De harmonia com o exposto, e precisamente porque o atual quadro legal fiscal português, em matéria de tributação em IRS das mais-valias imobiliárias obtidas em Portugal por residentes na União Europeia, bem como a própria obrigação declarativa, já não é aquele que existia à data do Acórdão citado pelo Requerente, do Tribunal de Justiça

---

<sup>7</sup> Tratava-se de um Recurso da Fazenda Nacional sobre questão idêntica à dos autos, mas situada temporalmente antes das alterações introduzidas ao artigo 72.º do CIRS pela Lei 67.º-A/2007, de 31/12 (Lei do OE/20008), o que não é o caso dos autos em análise.

das Comunidades Europeias, Processo n.º C-443-06, de 11 de novembro de 2007, (Hollmann), por força das alterações antes referidas, designadamente por força do aditamento dos n.ºs 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,

Decide este Tribunal Arbitral:

**1 - Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia, ao abrigo da alínea a) do artigo 267.º do TFUE, a seguinte questão prejudicial** necessária ao julgamento da causa:

**Questão:**

As disposições conjugadas dos artigos 12.º, 56.º, 57.º e 58.º do Tratado da Comunidade Europeia [atuais 18.º, 63.º, 64.º e 65.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia] devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no presente processo (n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442.º-A/88, de 30 de novembro, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro), com as alterações introduzidas pela Lei n.º 67.º-A/2007, de 31/12, com aditamento dos n.ºs 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72.º do Código do IRS, por forma a permitir que as mais-valias resultantes da alienação de imóveis situados num Estado-Membro (Portugal), por um residente de um outro Estado-Membro da União Europeia (França) não fiquem sujeitos, **por opção**, 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 estão situados os imóveis?

**2 - Suspender a presente instância** até à decisão a proferir pelo Tribunal de Justiça Europeu, nos termos que antes se solicita.

Custas a final.

Lisboa, 30-04-2019

O Árbitro,

(José Rodrigo de Castro)