

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 154/2019-T**

**Tema: IRS – Tributação de Mais Valias; Não Residentes; Princípio da não discriminação – Reenvio prejudicial.**

Os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), José Nunes Barata e Luís Ricardo Farinha Sequeira (Árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, para formarem o Tribunal arbitral coletivo, constituído em 20-052019, acordam no seguinte:

### **ACÓRDÃO ARBITRAL**

1. No dia 07 de março de 2019, A..., NIF ..., com residência em ..., Reino Unido, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto tributário de Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2018 ... e do acto tributário de liquidação de juros compensatórios n.º 2019 ... respeitantes ao ano de 2016, no valor total de € 123.886,92.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:
  - a. A mais-valia por si declarada foi tributada em metade do seu valor, às taxas progressivas aplicáveis aos residentes, quando deveria ter sido à taxa de 28%, aplicável aos não residentes;
  - b. Foram desconsideradas determinadas despesas efectivamente incorridas pela Requerente.

3. No dia 08-03-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 29-04-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 20-05-2019.
7. No dia 24-06-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente é cidadã do Reino Unido, filha de uma cidadã do Reino Unido e um cidadão Português.
- 2- A Requerente viveu em Portugal no período desde o seu nascimento em 1974 até atingir três anos de idade.
- 3- Em 1977, mudou a Requerente permanentemente, com a sua mãe e a sua irmã, para o Reino Unido, onde residiu desde então.
- 4- Desde essa altura, as visitas da Requerente a Portugal passaram a ser de duração limitada, principalmente restritos a uma parte das férias durante as épocas de férias escolares, com redução das visitas nas últimas duas décadas.
- 5- A Requerente não domina a língua portuguesa.
- 6- A Requerente consta, e constava em 2016 do registo de Contribuintes como não-residente.
- 7- Em 13 de Maio 1996, a Requerente recebeu do seu pai, a doação da fracção autónoma, designada pela letra “D”, que corresponde ao primeiro andar direito, com logradouro e sótão, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal, situado na ...,

- número..., ..., em Cascais, conselho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... .
- 8- A fracção foi recebida pelo valor patrimonial de PTE 1.800.900 (um milhão oitocentos mil e novecentos escudos), correspondente a € 8.982,85.
  - 9- Em Dezembro de 2016 a Requerente alienou a fracção supra referida pelo valor de EUR 560.000,00 (quinhentos e sessenta mil euros).
  - 10- Em 29 de Maio 2017, a Requerente entregou a Declaração de IRS do ano 2016, onde foi declarada a mais-valia e as despesas relacionadas com alienação e aquisição, bem como os encargos relacionados com a sua valorização.
  - 11- A mais-valia foi um único rendimento obtido pela Requerente no território nacional em 2016.
  - 12- Na sua declaração de IRS de 2016, assinalou a Requerente o campo de não residente e preencheu o Anexo G com os dados dos valores de realização, aquisição e despesas.
  - 13- Quanto às opções de tributação da mais-valia obtida, o Anexo G do Modelo 3 aprovado pela Portaria n.º 404/2015 de 16 de Novembro de 2015 permitia a escolha entre três opções:
    - i. Opção pela tributação de acordo com o regime geral, ou seja, aplicação de taxa liberatória de 28% à totalidade de mais-valia obtida;
    - ii. Opção pela taxas gerais progressivas do artigo 68.º do Código de IRS, sendo as taxas aplicadas à metade da mais-valia declarada;
    - iii. Opção pelo regime de residentes de acordo com Artigo 17.º-A do Código IRS, aplicável quando os rendimentos obtidos em Portugal representem, pelo menos, 90 % da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano em causa.
  - 14- Os campos do Anexo G do Modelo 3 limitavam-se exclusivamente às opções acima elencadas, sendo a Requerente obrigada assinalar apenas os campos disponibilizados, sob a pena da declaração não ser aceite pelo sistema de entrega electrónico no Portal das Finanças e a Requerente não poder devidamente cumprir as suas obrigações declarativas.

- 15- O resultado de simulação pela aplicação de taxa 28% à totalidade da mais-valia (opção da alínea 1) acima indicada) resultou em imposto a pagar de montante acerca de € 131.400, enquanto a simulação pela aplicação das taxas progressivas resultou em imposto a pagar de acerca € 112.000,00.
- 16- O Anexo G do Modelo 3, na altura da entrega pela Requerente, não permitia assegurar uma opção de tributação de metade da mais-valia pela aplicação da taxa liberatória de 28%.
- 17- A Requerente optou, entre as possibilidades disponíveis por assinalar os campos da opção pela tributação da metade das mais-valias pelas taxas gerais.
- 18- Em 02 de Novembro de 2018, foi notificada a Requerente da demonstração de liquidação de IRS 2018..., nos termos da qual resultou um valor a pagar de € 112.189,23 (cento e doze mil cento e oitenta e nove euros e vinte e três cêntimos).
- 19- A Requerente pagou aquele valor no prazo de pagamento voluntário.
- 20- A Requerente foi ainda notificada para apresentar documentos comprovativos de valores de aquisição, alienação e despesas declaradas.
- 21- Após a consideração de documentos, a Requerente foi notificada da liquidação final na Demonstração n.º 2018..., da liquidação de juros compensatórios Demonstração n.º 2019... e do Acerto das Contas n.º 2019..., sendo o valor remanescente do IRS adicional e juros no montante de € 11.697,69 (onze mil e seiscentos e noventa e sete euros e sessenta e nove cêntimos).
- 22- A Requerente pagou aquele valor no prazo de pagamento voluntário.
- 23- A única despesa considerada para efeitos da tributação da mais-valia da Requerente foi a comissão da mediadora imobiliária, a B..., Lda., no valor de € 34.440,00.
- 24- O imposto liquidado à Requerente, e por esta pago, teve por base os seguintes valores:

<b>Item do cálculo</b>	<b>Cálculo (EUR)</b>
½ do rendimento apurado pelo AT sujeito à tributação	256.042,86
Rendimento total com dedução de despesas e do valor de aquisição	512.085,72
Acrescido do valor de aquisição corrigido (8982,8*1,5)	+ 13.474,20
Fatura de mediação imobiliária	+ 34.440,00
<b>Total: valor de alienação</b>	<b>560.000,00</b>

25- A Requerente não conhece as regras e as práticas nacionais para os processos de alienação da fração e da entrega da Declaração de IRS.

26- No decurso do processo entre colocação da fração à venda até a conclusão da mesma, a Requerente esteve ausente do território nacional, em virtude do seu trabalho e da sua residência permanente ser no Reino Unido.

27- A Requerente, por contrato datado de 22/08/2016 procedeu à contratação de serviços de advogado, prestados por advogado português, para os seguintes fins:

I will provide the following services:

2.1. Advising you throughout the sale of the property, including interacting with the potential buyer, providing all documentation required for his/her due diligence, negotiating the terms of the promissory agreement and preparing the Deed of Sale and Purchase;

2.2. Liaising with the surveyor and the land registry expert in order to rectify the area of your property;

2.3. Signing the promissory contract on your behalf and, if required, the Deed of Sale with a Power of Attorney (or standing by your side and acting as your interpreter during this act should you prefer to be present for this purpose);

2.4. Should you decide to sell the property through a foreign company (i.e. the indirect transfer of the property through a shares deal instead of the direct transfer of rights over the property, i.e., asset deal), drafting the sales agreement from you to the company, preparing the Deed of Sale and submitting the sale to the land registry; negotiating the sale of the shares of the property holding company to the buyer.

- 28- O preço acordado para os referidos serviços foi de €5.000,00 + IVA, sendo de €7.500,00 + IVA, no caso de opção pelos serviços descritos no ponto 2.4, que a Requerente não utilizou.
- 29- Pelos serviços referidos a Requerente pagou um total de €3.500,00.
- 30- A Requerente pagou € 360,00 de despesas relacionadas com a certificação energética do imóvel, obrigatória aquando da venda.
- 31- A Requerente suportou €32,98 de despesas notariais, realizadas no dia anterior à escritura, relacionadas com a obtenção de documentos necessários para celebração da mesma.
- 32- A Requerente adquiriu material de casa de banho, no Reino Unido e pagou o respectivo transporte para Portugal, no valor total de € 11.006,43.
- 33- A Requerente procedeu a uma remodelação da casa de banho do imóvel vendido.
- 34- A Requerente suportou despesas com a vedação do terraço da fracção alienada, no valor de € 522,72.
- 35- A Requerente substituiu o fogão de encastre que estava no imóvel alienado, tendo suportado despesas no valor de € 761,06.
- 36- A liquidação referida no ponto 21 da matéria de facto foi parcialmente revogada pela AT, tendo sido aceites como encargos com o imóvel alienado os valores despendidos pela Requerente com os encargos com a certificação energética, despesas notariais e obras no terraço do imóvel.
- 37- A revogação parcial referida no número anterior foi notificada à Requerente, na pessoa da sua mandatária, por carta registada entregue no dia 24-04-2019.

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Em especial, os factos dados como provados nos pontos 25 a 35 decorrem da documentação apresentada pela Requerente, apreciada à luz da normalidade das coisas.

Assim, a Requerente é uma não residente que vive desde tenra idade no Reino Unido e sem ligações conhecidas a Portugal, sendo natural, por isso, que tenha a sua vida pessoal e profissional ali estabelecida, não conhecendo as regras e procedimentos em matéria fiscal praticadas em Portugal, e não tendo disponibilidade para acompanhar o processo de venda do imóvel.

Relativamente às despesas incorridas pela Requerente com a remodelação da casa de banho e do fogão, julga-se que as mesmas estão suficientemente demonstradas pela documentação relativa à aquisição, bem como pelas fotografias da remodelação da divisão referida.

Não se subscreve, assim, o entendimento da Requerida, segundo o qual a autora não demonstra que o fogão teria integrado o acervo de bens presentes no prédio, aquando da realização da mais-valia em crise, dado que, à luz da normalidade das coisas, não é verossímil que a Requerente, sem ligações a Portugal, adquirisse aqui um fogão de encastrar, sem ter por finalidade integrá-lo no imóvel que tinha à venda, cuja morada consta da factura.

Por outro lado, no que diz respeito à remodelação da casa de banho, é certo que apenas uma factura, emitida pela entidade “C...” indica como morada de entrega o imóvel em causa nos autos.



Relativamente a esta factura – note-se – a própria AT reconhece que *“a ligação das despesas tituladas, ao prédio em crise, é manifesta.”*

Quanto à objecção de que a mesma *“não discrimina a moeda que presidiu às transações aí mencionadas”*, crê-se não ter qualquer cabimento, dado ser um facto público e notório que a moeda corrente no Reino Unido é a Libra Inglesa.

No que diz respeito à factura emitida pela entidade “D...”, é certo que as facturas não indicam qualquer local de entrega.

Não obstante, como resulta das fotografias juntas pela Requerente, esta procedeu a uma intervenção profunda na casa de banho do imóvel, que não é compatível, meramente, com o conteúdo da factura emitida pela entidade “D...”.

Daí que, tendo em conta a magnitude da intervenção na divisão em questão documentada pelas fotografias juntas, e a coincidência temporal da aquisição documentada pela factura emitida pela entidade “D...”, se julgue provado que os bens adquiridos a esta entidade tiveram como destino o imóvel em questão na presente acção arbitral.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

A primeira questão a apreciar nos presentes autos, prende-se com aferir se, no caso de mais-valias resultantes da alienação de bens imóveis, se existe um regime diferenciado de tributação aplicável a residentes e a não residentes no território nacional, tal qual resulta do disposto no CIRS, e, em caso afirmativo, se tal configura uma situação de discriminação no domínio da liberdade de circulação de capitais, inadmissível à luz do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

A segunda questão a apreciar prende-se com a desconsideração de determinadas despesas alegadamente incorridas pela Requerente.

A propósito da primeira questão, veio a AT invocar a necessidade de proceder a reenvio prejudicial para o TJUE. Assim, cumpre decidir previamente esta questão, a qual é necessariamente prejudicial.

**i. do Reenvio Prejudicial:**

Como se referiu, no presente processo está em causa o regime de tributação incidente sobre as mais-valias imobiliárias, auferidas por não residentes em território português mas residentes em território de outro Estado da União Europeia (no caso, na Alemanha), decorrente do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), 13.º, n.º 1, 18.º, n.º 1, alínea h), 43.º, n.ºs 1 e 2 e 72.º, n.º 1, alínea a), todos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Mais concretamente, está em causa determinar se, atento o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, o saldo positivo apurado a título de mais-valias, no ano de 2017, deverá ou não ser considerado em apenas 50% do seu valor.

Para a requerente, o valor apurado a título de mais valia deve ser considerado em apenas 50% do seu valor, pois entende que o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS é também aplicável aos não residentes em Portugal, mas residentes num Estado-membro da União Europeia.

Invoca a favor deste entendimento diversa jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e arbitral, ambas ancoradas na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), nomeadamente, no processo C-443/06, em 11 de outubro de 2007 (caso *Hollmann*).

Nesse enquadramento, conclui a Requerente que o regime de tributação das mais valias, decorrente do disposto nos artigos, 10º e 43º, nº 2 do CIRS, é incompatível com o direito europeu, não sendo de considerar sanada tal incompatibilidade com o aditamento ao artigo 72.º do Código do IRS dos seus números 7 e 8 (actuais números 9 e 10), pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (OE 2008), porquanto persiste uma situação de discriminação no tratamento de residentes e não residentes, com prejuízo para estes últimos, ainda que residam em país da EU.

\*

A Requerida, por seu turno, entende que o quadro legal, assim como a obrigação declarativa, já não é aquele que existia à data da prolação do mencionado acórdão pelo TJUE, tendo em conta a referida alteração legislativa ao artigo 72.º do Código do IRS; assim, segundo a Requerida, o acórdão *Hollmann* refere-se a situações ocorridas na vigência do artigo 72.º do Código do IRS, na redação anterior à introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

A Requerida afirma, ainda, que a questão *sub judice* não corresponde ao chamado acto aclarado, pela decisão proferida no acórdão *Hollmann*, uma vez que a referenciada alteração legislativa não foi ainda objecto de apreciação pelo TJUE, em sede de reenvio prejudicial, para efeitos de apreciação do cumprimento das disposições conjugadas dos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º do TFUE.

Em suma, entende a Requerida que o Tribunal Arbitral deve considerar que a aludida jurisprudência não é vinculativa, em face do actual quadro legal nacional, bem como julgar não verificada a hipótese de acto claro ou de acto aclarado, pelo que tem necessariamente de considerar que existem dúvidas suficientes que obstam à aceitação do entendimento preconizado pelo Requerente, sem prévia consulta ao TJUE.

Assim, a Requerida defende que o Tribunal Arbitral deverá suspender a presente instância arbitral e sujeitar a questão em apreço ao TJUE, por via de reenvio prejudicial, nos termos do disposto no artigo 267.º do TFUE.

\*

Tudo visto, julga-se não se verificarem os pressupostos de que depende a admissibilidade do reenvio prejudicial para o TJUE, estatuídos no artigo 267.º do TFUE, e, face à vasta jurisprudência nesta matéria, dado que o caso em apreço não configura “*um caso novo ou diferenciado a decidir num quadro total ou parcialmente novo*”. Por outro lado, o próprio TJUE já se pronunciou sobre o carácter discriminatório de um regime de opção como o que aqui está em causa, no acórdão *Gielen*, proferido em 18/03/2010, no processo C-440/08, sendo

aplicável neste caso a teoria do acto claro, ao contrário do que vem alegado pela AT, conforme, de seguida, seguida melhor se esclarecerá.<sup>1</sup>

Dispõe o artigo 19.º, n.º 3, do TUE estatui que:

*“3. O Tribunal de Justiça da União Europeia decide, nos termos do disposto nos Tratados:*

- a) Sobre os recursos interpostos por um Estado membro, por uma instituição ou por pessoas singulares ou colectivas;*
- b) A título prejudicial, a pedido dos órgãos jurisdicionais nacionais, sobre a interpretação do direito da União ou sobre a validade dos actos adoptados pelas instituições;*
- c) Nos demais casos previstos pelos Tratados.*

No artigo 267.º do TFUE é estatuído o seguinte:

*“O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:*

- a) Sobre a interpretação dos Tratados;*
- b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.*

*Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.*

*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 é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.*

---

<sup>1</sup> Neste sentido, cfr. jurisprudência fixada no acórdão Cilfit, proferido em 06/10/1982, no processo C-283/81 quanto aos pressupostos de admissão do reenvio prejudicial, a qual se mantém válida desde então e continua a ser seguida pelo TJUE.

---

*Se uma questão desta natureza for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional relativamente a uma pessoa que se encontre detida, o Tribunal pronunciar-se-á com a maior brevidade possível. “*

A primeira questão que se coloca prende-se com a competência para submeter questões prejudiciais ao TJUE, a qual pertence aos órgãos jurisdicionais dos Estados-membros da União Europeia; contudo, a qualidade de órgão jurisdicional não está densificada em qualquer dos Tratados da União, sendo tal conceito interpretado pelo TJUE.

Relativamente aos tribunais arbitrais, sempre que estes cumpram os requisitos elencados na jurisprudência do TJUE – a origem legal do órgão que lhe submeteu o pedido, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação, por esse órgão, das regras de Direito e a sua independência –, este Tribunal não tem hesitado em qualificá-los como órgãos jurisdicionais para efeitos do disposto no artigo 267.º do TFUE.

No preâmbulo do diploma legal que institui o RJAT é referido que: *“Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do §3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.”*

De resto, esta questão é hoje pacífica face à jurisprudência do TJUE, vertida no acórdão *“Ascendi”*, prolatado em 12/06/2014, no processo C-377/13, no qual o TJUE concluiu pela qualificação dos tribunais arbitrais em matéria tributária, constituídos sob a égide do CAAD, como órgãos jurisdicionais de um Estado-membro, para efeitos do artigo 267.º do TFUE.

Assim, actualmente é inquestionável que os tribunais arbitrais em matéria tributária portugueses são qualificados como órgãos jurisdicionais de um Estado-membro e, por isso, é-lhes admitida a possibilidade de submeterem questões prejudiciais ao TJUE, desde que tal se afigure necessário e adequado á luz dos pressupostos de base para operacionalizar o reenvio prejudicial.

Sucedo, porém, que no caso *sub iudice* não se vislumbra qualquer necessidade de proceder a esse reenvio. Como bem resulta da jurisprudência do TJUE sobre esta questão, *“o reenvio prejudicial é um instrumento de cooperação judiciária (...) pelo qual um juiz nacional e um juiz comunitário são chamados no âmbito das competências próprias, a contribuir para*

---

*uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário no conjunto dos Estados membros” (acórdão Schwarze, de 01/12/1965, processo n.º 16/65).*

Assim, entende-se como questão prejudicial, no âmbito do processo de reenvio, toda e qualquer questão que um órgão jurisdicional nacional considere necessária à resolução de um litígio pendente; essas questões prejudiciais submetidas ao TJUE poderão ser, por um lado, de validade ou de interpretação e, por outro lado, de reenvio obrigatório ou facultativo.

Sempre que a questão prejudicial seja suscitada no âmbito de um processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial, previsto no direito interno, o reenvio prejudicial é obrigatório. Se da decisão do órgão jurisdicional nacional couber recurso ordinário, nos termos do direito interno, então o reenvio é em princípio facultativo.

As decisões arbitrais proferidas pelos tribunais arbitrais tributários constituídos sob a égide do CAAD são, em regra, irrecorríveis quanto ao mérito; com efeito, a recorribilidade permitida circunscreve-se aos casos de violação de normas constitucionais (recurso para o Tribunal Constitucional) ou de desrespeito pela jurisprudência do Tribunal Central Administrativo ou do Supremo Tribunal Administrativo (recurso por oposição de acórdãos para o Supremo Tribunal Administrativo), ou por oposição de decisões arbitrais.

Acontece, porém, que, como decidido pelo TJUE (acórdão Cilfit, de 06/10/1982, processo C-283/81), a aludida obrigatoriedade de reenvio não se verifica *“quando, sendo a questão prejudicial de interpretação, (a) exista já jurisprudência na matéria – e desde que o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicação dessa jurisprudência ao caso concreto – ou (b) sempre que o correcto modo de interpretação da norma jurídica em causa seja inequívoco, ou (c) a questão prejudicial não seja necessária nem pertinente para o julgamento do litígio no órgão jurisdicional nacional.”*<sup>2</sup>.

No caso concreto, julgam-se preenchidas duas das três elencadas exceções à obrigatoriedade de reenvio prejudicial para o TJUE. Por um lado, existe uma vasta

---

<sup>2</sup> Neste sentido, vd., entre outros, Trindade, C.C. (2016) Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, Coimbra, Almedina, 2016, p. 495; Anjos, M. R. (2017) O direito à dedução de IVA na perspectiva do TJUE Reenvio prejudicial por tribunal arbitral tributário e imposto de selo sobre aumentos de capital: comentário ao acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de Junho de 2014 : Acórdão Ascendi; revista de Direito da ULP.

jurisprudência nesta matéria, sendo disso exemplo as diversas decisões arbitrais proferidas por tribunais arbitrais tributários constituídos sob a égide do CAAD, citadas pelo Requerente.

Por outro lado, também não subsistem dúvidas sobre a correcta interpretação das normas jurídicas em causa nestes autos; com efeito, as normas são perfeitamente claras e, por isso, não está já em causa interpretá-las, mas sim aplicá-las, o que é da competência do Tribunal Arbitral, tendo aqui total cabimento a teoria do acto claro.

O próprio TJUE já teve oportunidade de se pronunciar sobre todas as questões que a Requerida coloca ao nível do direito comunitário.

Assim, no que diz respeito à existência de um regime de opção em tudo igual ao introduzido no artigo 72.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, pronunciou-se o TJUE no acórdão *Gielen*, proferido em 18/03/2010, no processo C-440/08, a que acima fizemos referência.

É certo que, como aponta a Requerida, aquele referido Acórdão tem como tema de fundo a liberdade de circulação de pessoas, e não a liberdade de circulação de capitais, onde se enquadra a matéria em discussão nos presentes autos.

Não obstante, o ali vertido é transponível para a matéria relativa à liberdade de circulação de capitais, designadamente quando se afirma que *“o Tribunal de Justiça precisou que, perante uma vantagem fiscal cujo benefício é recusado aos não residentes, uma diferença de tratamento entre estas duas categorias de contribuintes pode ser qualificada de discriminação, na acepção do Tratado FUE, quando não haja nenhuma diferença objectiva de situação susceptível de justificar diferenças de tratamento, quanto a este aspecto, entre as referidas categorias de contribuintes (acórdãos, já referidos, Talotta, n.º 19 e a jurisprudência citada, e Renneberg, n.º 60).”*<sup>3</sup>.

Ora, esta segunda questão, relativa à existência ou não de uma *“diferença objectiva de situação susceptível de justificar diferenças de tratamento”* na matéria que ora nos ocupa, foi também ela já objeto de resposta pelo TJUE no Acórdão proferido no processo C-184/18, onde se pode ler que *“não existe nenhuma diferença objetiva das situações dessas duas categorias de contribuintes (...) que justifique a desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à*

<sup>3</sup> Cfr. ponto 44 do Acórdão em causa.

*tributação de mais-valias por eles realizadas em resultado da alienação de um bem imóvel situado em Portugal. Por conseguinte, a situação em que se encontram os contribuintes não residentes, (...) é comparável à dos contribuintes residentes.”<sup>4</sup>.*

Acresce ainda que do referido Acórdão *Gielen* resulta claramente que é ao órgão de reenvio que compete aferir, designadamente, se o regime aplicável “*está ligada à capacidade pessoal dos contribuintes*”<sup>5</sup>, e que entendimento de que a jurisprudência comunitária na matéria é suficientemente clara na matéria, é igualmente confirmado pela jurisprudência do STA, que no Acórdão de 20-02-2019, proferido no processo 0901/11.0BEALM 0692/17, decidiu questão idêntica à que se coloca no processo *sub iudice*, sem proceder a qualquer reenvio prejudicial.

Por fim, no próprio “Pacote de procedimentos de infração de janeiro”<sup>6</sup>, da Comissão Europeia, citado pela Requerente, se reafirma, o que já se tinha por claro face ao anteriormente exposto, no sentido de que “*a jurisprudência da UE considera que a mera existência de uma opção de tratamento equivalente ao dos contribuintes residentes não corrige a infração se, por defeito, a tributação continuar a impor um encargo mais elevado aos contribuintes não residentes*”.

Nestes termos, conclui-se pela inexistência de qualquer fundamento para proceder ao peticionado reenvio prejudicial para o TJUE que, por isso, é indeferido.

\*\*\*

## **ii. Do Fundo da causa**

### **a. Da violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia**

A principal questão a decidir é, como se indicou, a de saber se a diferenciação, estabelecida pela legislação nacional, no artigo 43º, nº 2 do CIRS, para residentes e não residentes em território nacional, da base de incidência em IRS das mais-valias derivadas da

<sup>4</sup> Cfr. ponto 39 do Acórdão em referência.

<sup>5</sup> Cfr. ponto 45 do Acórdão em referência.

<sup>6</sup> Disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/MEMO\\_19\\_462](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/MEMO_19_462).



alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis é ou não incompatível com a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. A questão coloca-se, naturalmente, para os não residentes em Portugal que residam noutro Estado membro da UE, por força da proibição de discriminação, quer da proibição genérica, tal como resulta do disposto no artigo 18º do Tratado, quer da proibição de qualquer restrição (direta ou indireta) à liberdade de circulação de capitais, por força de tal discriminação se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes.

No caso em apreciação nos presentes autos, ficou provado que a Requerente foi tributada em metade das mais-valias, pelas taxas aplicáveis aos residentes.

A AT considera que, para efeitos de determinação do rendimento colectável e consequente liquidação do IRS aos Requerentes, os não residentes em Portugal mas num outro Estado-Membro da UE, no caso no Reino Unido, deverá abranger a totalidade da mais-valia realizada na alienação do imóvel, no caso de aplicação da taxa liberatória de 28%.

Entende a AT, que a disciplina do art.º 43.º/2 do CIRS aplicável, apenas é aplicável aos sujeitos passivos que se sujeitem às especificidades do regime interno de tributação das pessoas singulares, vigente em Portugal, assente no princípio do englobamento e da progressividade.

Nesse contexto, a AT alega que os não residentes podem beneficiar do mesmo benefício e que se isso não sucede não é por serem não residentes, mas sim por não optarem pela aplicação do regime normal de tributação aplicável aos residentes.

No caso dos presentes autos foi aplicado o 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 efetuadas 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”*, tendo sido aplicadas as taxas de imposto gerais aplicáveis aos residentes, e não a taxa de 28% prevista no art.º 71.º do CIRS aplicável.

A Requerente sustenta, por seu lado, que a taxa aplicável não deveria ser a que resulta das tabelas gerais, aplicáveis aos Requerentes, mas a taxa liberatória prevista no referido art.º 71.º do CIRS.

\*

A questão em apreciação deve ter em conta, desde logo, os princípios do primado do direito europeu e da prevalência da interpretação do TJUE sobre o direito de fonte comunitária, como aliás resulta do disposto no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Na sequência da apreciação pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), efectuada no Acórdão, de 11 de outubro de 2007, proferido no processo C-443/06, designado por “Acórdão *Hollmann*”, 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 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 noutra Estado membro da União Europeia.”.

A introdução, pela Lei de Orçamento de Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro) veio prever a possibilidade de opção do não residente pela tributação de acordo com as taxas previstas no artigo 68º do CIRS.

Este regime, constante do artigo 72º do CIRS, repõe a igualdade de tratamento entre residentes e não residentes, pelo que, do ponto de vista da AT, qualquer discriminação estaria dirimida.

De notar que os n.ºs 9 e 10 do artigo 72º do CIRS foram introduzidos com a LOE para 2008. Alega, assim, a AT que para além do regime geral que se manteve idêntico, o legislador nacional instituiu, por via da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, posterior à jurisprudência do Acórdão *Hollmann*, um regime de opção, para equiparação dos não residentes aos residentes, com o objectivo de obviar ao tratamento diferenciado dos não residentes comunitários e do espaço económico europeu que realizem mais-valias imobiliárias em Portugal.

\*

Chegados aqui, importará aferir se com esta alteração estará dirimida a causa que está na origem do tratamento discriminatório entre residentes e não residentes, quando estes últimos sejam residentes em algum estado da UE.

O princípio da não discriminação, previsto no Tratado, é um princípio fundamental na construção da União Europeia, imperativo desde a constituição do projecto europeu, e deve ser

lido como imposição de tratamento igual entre cidadãos europeus, independentemente da sua nacionalidade ou residência.

Este princípio está, aliás, bem sedimentado na jurisprudência do Tribunal de Justiça, que ao longo das últimas décadas o vem afirmando com clareza e determinação. Também a jurisprudência do STA tem vindo a ser firme nas decisões proferidas nesta matéria, bem assim como a jurisprudência arbitral já proferida nesta matéria.

É entendimento deste Tribunal arbitral que a solução adotada pelo legislador português não garante, *de per si*, a eliminação da discriminação resultante do disposto no n.º 2, do artigo 43.º.

Com efeito, dispõem os n.ºs 8 e 9 do artigo 72.º do Código do IRS (versão introduzida pela Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro – LOE para 2013):

*“8 – Os rendimentos previstos nos n.ºs 4 a 7 podem ser englobados por opção dos respetivos titulares residentes em território português.*

*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 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*

*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.”*

Conforme resulta claro na decisão *Hollmann*, este considerou que 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 respetivo Código, é desconformidade com o disposto no artigo 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia (atual artigo 63.º do TFUE). De notar que o TJUE, no Acórdão proferido no processo C-184/18, veio dizer que mesmo relativamente a não residentes no espaço da EU a limitação não será aceitável.

A decisão proferida, no supracitado Acórdão, assenta nos seguintes tópicos argumentativos:

---

*“- Uma operação de liquidação de um investimento imobiliário constitui um movimento de capitais, prevendo o Tratado uma norma específica que proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais;*

*- 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;*

*- 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%;*

*- Este regime torna a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado;*

*- 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%, não ocorrendo o englobamento), porque, como acima salientado, sendo o escalão mais elevado 42% 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.”*

\*

Num outro Acórdão, de 18 de Março de 2010, proferido no processo C-440/08, designado por “Acórdão Gielen”, o TJUE, numa situação em que estava em causa a violação

---

do artigo 49.º e não a do artigo 63.º do TFUE<sup>7</sup>, deu conta que “a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório”.

Considera, ainda, o TJUE no mesmo Acórdão que tal opção não é passível de excluir todos os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais, acrescentando que “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.”

Concluiu, por isso, 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”.

Como bem se refere na Decisão arbitral nº45/2012-T, as consequências do que se deixa exposto, em conformidade com a jurisprudência do TJUE supra referida, pode eventualmente resultar numa 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 de tributação, 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.

Porém, esta é uma consequência de a fiscalidade directa ser um domínio da competência dos Estados membros, cabendo a estes resolver no plano interno este tipo de discrepâncias. Uma coisa é certa e incontornável, no atual estágio do Direito Comunitário, não se vislumbra um princípio ou norma que impeça a discriminação positiva dos não residentes face aos residentes<sup>8</sup>, mas é clara a proibição de discriminação dos não residentes, nos termos supra explanados.

---

<sup>7</sup> Sendo que, como se referiu anteriormente, o Acórdão do TJUE proferido no processo C-184/18, dissipa quaisquer dúvidas passíveis de se formularem, relativamente à aplicabilidade da doutrina do Acórdão *Gielen* à situação *sub iudice*,

<sup>8</sup> Que muitas vezes é deliberada, essencialmente por motivações de *concorrência* fiscal, como acontece, por exemplo, com o polémico regime dos residentes não habituais.

\*

Conforme referido já, tem sido entendido pela jurisprudência arbitral<sup>9</sup>, que a opção de equiparação, introduzida no sistema tributário português, após a prolação do Acórdão Hollmann, constante dos n.ºs 8 a 10 do artigo 72.º do Código do IRS, vigentes à data do facto tributário, não 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, que é incompatível com o Direito Comunitário, por violação do artigo 63.º do TFUE.

É que solução introduzida pelo legislador para obviar à discriminação contida na supramencionada norma nacional, não garante que o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, respeitante às transmissões efetuadas por não residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, seja apenas considerado em 50% do seu valor, tal como acontece com os residentes, por força do disposto no art.º 43.º/1 e 2 do CIRS.

Efectivamente, o regime dos n.ºs 9 e 10 do art.º 72.º do CIRS não dispõe sobre a base da incidência, mas apenas sobre a taxa aplicável aos rendimentos referidos nos n.ºs 1 e 2 do mesmo art.º 72.º, sendo por isso verdade que aquele regime não implica a tributação de todos os rendimentos auferidos pelos não residentes, mas apenas da mais valia.

Com efeito, do regime em questão, não resulta uma alteração da base de incidência, sendo os rendimentos tributados os mesmos, e estando apenas prevista uma alteração da taxa aplicável, que deixa de ser a dos n.ºs 1 e 2 daquele art.º 72.º, e passa a ser a que resulta do art.º 68.º, n.º 1 do CIRS (o que quer dizer, desde logo, que tal taxa pode ser inferior à consagrada no n.º 1 daquele art.º 72.º - desde que a taxa média seja inferior a 28% - ou superior).

Não obstante, assim sendo, como é, continua a verificar-se um espaço de discriminação, proscribida pelo Acórdão Hollmann, entre residentes e não residentes.

É que, se os n.ºs 9 e 10 do art.º 72.º dispõem sobre a taxa, e não sobre a base de incidência, a mesma não é alterada pela opção consagrada nos mesmos, ou seja: a base de incidência será - quer seja exercida a opção prevista naquelas normas, quer não - a mesma, o

---

<sup>9</sup> Cfr. decisões proferidas nos processos arbitrais n.º 45/2012-T e 127/2012-T, cujo entendimento tem sido mantido em diversas decisões arbitrais posteriores.

que quer dizer que quer exerçam aquela ou opção, quer não, os não residentes não verão, em qualquer caso, o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias por si realizadas no mesmo ano, respeitante às transmissões previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, ser considerado apenas em 50% do seu valor, por força daquele regime dos n.ºs 9 e 10 do art.º 72.º.

Assim, se não for aplicável o art.º 43.º, n.º 2 do CIRS aos não residentes, para efeitos da sua tributação nos termos do n.º 1 do art.º 72.º, a mesma norma continuará a não ser aplicável, caso os mesmos exerçam a opção consagrada no n.º 9 e 10 do mesmo artigo 72.º, porquanto estas normas, como se referiu, não alteram a base de incidência do imposto, mas apenas a taxa a aplicar àquela.

Concretizando: como o n.º 10 do art.º 72.º apenas releva a aplicação das normas aplicáveis aos residentes, para efeitos da determinação da taxa, e não para efeitos da determinação da base tributável, a mais-valia, nos termos desse regime, relevará, em 50% unicamente para efeitos do cômputo dos rendimentos que determinará a taxa a aplicar nos termos do art.º 68.º n.º 1 do CIRS, mas a taxa assim determinada continuará a ser aplicada a 100% das mais valias, se o art.º 43.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS não for aplicável aos não residentes, por se reportar apenas a residentes, e não resultar, como se viu, dos n.ºs 9 e 10 do art.º 72.º a aplicação daquelas normas (n.ºs 1 e 2 do art.º 43.º do CIRS), para efeitos da determinação da base tributável.

Tal entendimento, traduz, precisamente, a discriminação de tratamento entre residente e não residente censurada pelo acórdão Hollmann, já que os residentes pagarão sempre a taxa que resulta do art.º 68.º, n.º 1 sobre 50% das mais valias, enquanto que os não residentes pagarão ou aquela taxa, determinada de acordo com as regras aplicáveis aos residentes, ou 28%, sempre sobre 100% das mais valias.

Todavia, no caso concreto, como se apontou já, não foi isso que aconteceu.

Com efeito, a Requerente, conforme a mesma admite, foi tributada por 50% das mais valias auferidas, à taxa aplicável aos residentes, que auferissem o mesmo rendimento por si auferido e tributado em Portugal.

Não se verifica, assim, qualquer imposição à Requerente, de uma tributação mais elevada do que a que seria aplicada a um residente em igualdade de circunstâncias, o que, de



resto, a própria Requerente não alega nem, conseqüentemente, demonstra, reclamando, antes, um tratamento mais favorável para si, do que o que resultaria para um residente nas mesmas circunstâncias, o que, evidentemente, não lhe é assegurado pelo direito comunitário ou nacional.

Ou seja, e em suma: as decisões – que se acompanham – que concluíram, na matéria que nos ocupa, pela discriminação dos não residentes, reportaram-se a situações em que foi aplicada a taxa liberatória prevista para os não residentes, à totalidade da mais valia realizada por aqueles em território nacional, e em que foi recusada a aplicação da norma do art.º 43.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS, que permite a tributação de apenas 50% do saldo de mais valias, por estar reservada a residentes, tendo sido sempre entendido que a recusa de aplicação daquela norma era discriminatória.

No caso, a norma referida (do art.º 43.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS) foi aplicada, e a Requerente não foi tributada em termos mais gravosos do que seria um residente nas mesmas circunstâncias.

A AT procedeu a uma interpretação extensiva da previsão do art.º 43.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS, em conformidade com a Constituição e com o Direito Comunitário, equiparando os cidadãos comunitários aos residentes, o que não está aqui sob sindicância e que, em todo o caso, não merece censura.

Assim sendo, não se verificará no caso qualquer discriminação incompatível com o Direito Comunitário, designadamente, por violação do artigo 63.º do TFUE, nem com qualquer norma constitucional, ao contrário do alegado pela Requerente, pelo que deve, nesta parte, o pedido arbitral improceder.

\*\*\*

#### **b. Da desconsideração de despesas**

A Requerente alega, ainda, que ao valor das mais valias a tributar deverão ser deduzidas despesas que suportou com a valorização e alienação do imóvel, relativas a:

- Serviços jurídicos;
- Entrega da Declaração de IRS;
- Certificação energética;



- Despesas notariais;
- Remodelação da casa de banho;
- Vedação do terraço;
- Aquisição e instalação de fogão de encastre.

Funda-se, esta pretensão da Requerente, no disposto no art.º 51.º do CIRS aplicável, que dispõe que:

“Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

- a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos, e as despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, bem como a indemnização comprovadamente paga pela renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a esses bens, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;
- b) As despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º.”

Conforme resulta da matéria de facto dada como provada, a AT emitiu um acto de revogação parcial, acolhendo a relevância, para o cálculo do imposto a pagar pela Requerente, das despesas com a certificação energética, as despesas notariais, e com a vedação do terraço.

Apesar de o acto revogatório ser proscrito pelo disposto no art.º 13.º/3 do RJAT, não pode deixar de se atribuir relevância confessória a tal acto.

Daí que seja incontestável, julga-se, a relevância de tais despesas para o cômputo do imposto a pagar pela Requerente.

Quanto às restantes despesas, atenta a matéria de facto dada como provada, será igualmente incontestável a relevância das despesas incorridas pela Requerente com a remodelação da casa de banho.

No que diz respeito às despesas incorridas com serviços jurídicos, a Requerida considera, em suma, que “*os ditos gastos não estiveram articulados com a valorização do prédio*”, porquanto “*a Requerente não demonstra o condicionamento da realização da mais-valia, à intermediação do advogado em causa*”.

Ressalvado o respeito devido, não será esse o caso, porquanto o contrato correspondente à aquisição de tais serviços evidencia que os mesmos estão estritamente relacionados com a

venda do imóvel, tendo sido contratados, exclusivamente, tendo em vista a concretização daquela.

Não obsta à conclusão exposta, a circunstância de a Requerente ter, igualmente, contratado serviços de mediação imobiliária. Com efeito, os serviços de mediação, como a própria designação indica, destinam-se a assegurar uma aproximação entre os interesses das partes (vendedor e comprador), enquanto os serviços jurídicos têm em vista a representação exclusiva dos interesses do contratante, bem como a prática de actos jurídicos, em nome e no interesse daquele.

Quanto às despesas relativas à aquisição e instalação de fogão de encastre, a Requerida considerou que a Requerente não demonstrou que o dito fogão teria integrado o acervo de bens presentes no prédio, aquando da realização da mais-valia em crise, o que se encontra ultrapassado pelos factos ora dados como provados, e que a aquisição de um fogão não poderá encontrar enquadramento na noção de "*encargos com a valorização do bem*".

Novamente ressalvado o respeito devido, não se pode ratificar este entendimento, uma vez que a modernização de um fogão encastrado, como de qualquer outro elemento fixo ao imóvel, será, efectivamente, um encargo que aporta a valorização do bem imóvel.

Quanto aos encargos suportados pela Requerente com a entrega da declaração de IRS, não poderão, todavia, reconduzir-se à previsão do art.º 51.º do CIRS aplicável, dado tratarem-se de encargos com o cumprimento de obrigações fiscais, e não com valorização do imóvel ou inerentes à aquisição e alienação.

Face ao exposto, deverá o pedido arbitral proceder quanto à consideração, para efeitos do sobredito art.º 51.º do CIRS aplicável, das despesas e encargos suportados pela Requerente, com serviços jurídicos, certificação energética, despesas notariais, remodelação da casa de banho, vedação do terraço, e aquisição e instalação de fogão de encastre, nos termos resultantes da matéria de facto dada como provada.

\*\*\*

### **c. Dos juros compensatórios**

A Requerente contesta a liquidação de juros compensatórios, no valor de € 678,65, porquanto, em suma, considera que a liquidação foi retardada pela própria Administração

Tributária, sendo a primeira liquidação emitida em 26 de Outubro de 2018, quando o prazo legalmente previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 77.º do Código IRS terminava em 31 de Julho de 2017, pelo que, a liquidação terá sido processada pela Administração Tributária com atraso de 14 meses e 26 dias.

A Requerida, por seu turno, sustenta que o atraso na liquidação é justificado pela submissão da declaração vigente fora do prazo legal estipulado no artigo 60.º, do CIRS.

Não obstante, como refere a Requerente, a declaração de IRS de 2016 da Requerente foi entregue no dia 29 de Maio de 2017, dentro prazo estabelecido no artigo 60.º, do CIRS, que para os rendimentos auferidos no ano de 2016 terminava em 31 de Maio de 2017.

Daí que haja que concluir que o atraso na liquidação não seja imputável à Requerente, sendo indevidos os supra-citados juros compensatórios, e devendo proceder, nesta parte, o pedido arbitral.

\*\*\*

#### **d. Dos juros indemnizatórios**

Cumulam a Requerente, com o pedido anulatório da liquidação, o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

Face à procedência parcial do pedido anulatório, deverá ser restituída a quantia paga indevidamente, em excesso, pela Requerentes, relativamente ao acto tributário parcialmente anulado.

No caso em apreço, é manifesto que a ilegalidade dos actos de liquidação, cuja quantia a Requerente pagou, é imputável à AT, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios são devidos, desde a data dos pagamentos que se mostrem efetuados, e calculados com base no respetivo valor do excesso de imposto liquidado e pago, até à sua integral devolução à Requerente, à taxa legal, nos termos dos artigos, artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil, à taxa legal em vigor.

Acresce que, de harmonia com o disposto na alínea b) do art.º 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a

administração tributária, a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art.º 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT), que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o art.º 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que nas suas competências se compreendem os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT e em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

Ao que acresce, ainda, que o processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art.º 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“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”* e do art.º 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.

Assim, o n.º 5 do art.º 24.º do RJAT ao dizer que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário” deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial do acto de liquidação impugnado, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”, na parte correspondente à correcção que foi considerada ilegal.

Assim, deverá a AT dar execução à presente decisão arbitral, nos termos do art.º 24.º, n.º 1, do RJAT, restituindo à Requerente o montante pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, os quais são devidos desde a data do pagamento indevidamente efectuado até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art.º 61.º, n.º 5, do CPPT).

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular parcialmente o acto tributário de Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2018..., na medida em que desconsiderou as despesas e encargos suportados pela Requerente com serviços jurídicos, certificação energética, despesas notariais, remodelação da casa de banho, vedação do terraço, e aquisição e instalação de fogão de encaixe, no valor total de € 16.433,19;
- b) Anular o acto tributário de liquidação de juros compensatórios n.º 2019... respeitantes ao ano de 2016;
- c) Condenar a AT na devolução do imposto indevidamente pago, por força das liquidações parcialmente anuladas, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- d) Julgar improcedente o restante pedido arbitral;

- e) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 2.953,00, a cargo da Requerente, e de € 107,00, a cargo da Requerida.

#### **D. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 123.886,92 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **E. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2019

O Tribunal Arbitral coletivo,

(Árbitro Presidente: José Pedro Carvalho)

---

(Árbitro Vogal, José Nunes Barata)

---

(Árbitro Vogal, Luís Ricardo Farinha Sequeira)