

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 842/2019-T

**Tema:** IRS – Mais-Valias; Não residentes; Residente em Estado terceiro; Reenvio prejudicial para o TJUE.

## DECISÃO ARBITRAL

### SUMÁRIO:

I – A liquidação de IRS impugnada, na parte que considera como base de tributação das mais-valias realizadas pela 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 Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) com o artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), o que determina a ilegalidade da liquidação de IRS impugnada, e como procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral.

II – O facto de atualmente 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.

III – Resta acrescentar que não altera dos dados do problema a circunstância de, no caso, estar em causa um residente em país terceiro.

## 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 2 de Março de 2020, decide no seguinte:

## 1. Relatório

A... (adiante designada apenas por Requerente), casada, residente em ..., apartamento..., ... .., Florida, titular do Cartão de Cidadão n.º ... e do NIF ..., 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 a Requerente diz [...], *vem, nos termos do disposto nos artigos [...], requerer a **CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR** com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2019..., de 26.07.2019, respeitante ao ano de 2018 [...].*

Completa a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *O presente pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade de parte do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2019..., de 26.07.2019, respeitante ao ano de 2018 [...], no valor de € 36.647,11 [...] – compreendendo a liquidação um montante total de imposto a pagar pela Requerente de € 73.193,18 (setenta e três mil, cento e noventa e três euros e dezoito cêntimos) –, com fundamento no disposto na alínea a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”). Na sequência da apresentação da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS referente ao exercício de 2018, [...], a Requerente foi notificada da liquidação de IRS melhor identificada no introito, [...].*

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente refere que *O presente ato tributário incorre em ilegalidade porquanto procede ao incorreto cálculo da mais-valia da Requerente à luz das normas do Código do IRS. Nos termos o n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRS “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”. Adicionalmente, à luz do n.º 2 do mesmo preceito, na redação em vigor à data dos factos, “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”. Neste sentido, facilmente se depreende que a*

---

*administração tributária não procedeu corretamente ao cálculo da mais-valia à luz do regime supra exposto, porquanto tributou a totalidade da mais-valia.*

*Assim, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, apesar de a Requerente ser residente nos Estados Unidos da América, deveria a administração tributária ter procedido à exclusão de 50% do valor da mais-valia, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do IRS, do n.º 1 do artigo 63.º do TFUE e à luz do entendimento do TJUE. [...]. Atento o exposto, e tendo presente que o n.º 1 do artigo 63.º do TFUE dispõe que “são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre (...) Estados-Membros e países terceiros”, pior se compreende como pode a administração tributária sujeitar a Requerente a um tratamento fiscalmente francamente menos vantajoso do que o aplicável a sujeitos passivos residentes em Portugal, tributando a Requerente pela totalidade da mais-valia, ao invés de tributar somente 50% da mais-valia, à luz do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS. Resulta, assim, evidente a ilegalidade do ato tributário sub judice, impondo-se a sua anulação, com as demais consequências legais.*

*No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente requer, a final, **TERMOS EM** que se requer [...] dar provimento ao presente pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral sobre o ato tributário melhor identificado no introito, declarando a sua ilegalidade e em consequência determinando-se a sua anulação, com a restituição da quantia indevidamente suportada pela Requerente e o pagamento dos respetivos juros indemnizatórios.*

*Na Resposta, a Requerida diz, O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao período de tributação do ano 2018. A Requerente peticiona a anulação parcial da liquidação controvertida, alegando, em síntese, que a mesma padece de vício de violação de lei. Peticiona, ainda, a condenação da Requerida à devolução do imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante pago.*

*Mais diz a Requerida na Resposta, A Requerente submeteu, na qualidade de sujeito passivo não residente, a declaração de rendimentos Modelo 3 e respetivo anexo G. Tratando-se na presente ação de impugnação direta do ato de liquidação supra mencionado, o qual não foi sujeito a nenhum procedimento administrativo (reclamação graciosa, pedido de revisão ou recurso hierárquico), não existe processo administrativo. Ainda assim, analisado o ppa da*

---

*Requerente impugnam-se os factos por esta alegados em tudo quanto contradiga a posição da AT.*

Diz ainda 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, – que segundo a Requerente viola o Direito Comunitário. Constatase estar em causa, no presente processo, a alegada violação do disposto no n.º 2 do art. 43.º do CIRS e no art. 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante designado abreviadamente por TFUE).*

Assim, continua a Requerida na Resposta, **as alegações da Requerente não podem obter provimento, face à alteração do artigo 72.º**, efetuada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, nomeadamente o aditamento dos n.ºs 7 (atual n.º 9) e 8 (atual n.º 10).

Mais diz a Requerida na Resposta, *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 da jurisprudência que vimos de invocar, que obstam à aceitação do entendimento da Requerente sem prévia consulta ao TJUE, para que este possa exercer as suas competências próprias, nos termos dos Tratados. Pelo que, deverá suspender a presente instância 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. Não obstante, caso subsistam dúvidas, **por força da obrigação de reenvio prejudicial, à face do preceituado no artigo 267.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia**, 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 é obrigado a submeter a questão ao Tribunal», **deverá suspender-se a instância para que o TJUE estabeleça interpretação***

---

*vinculante sobre a matéria. Face ao supra exposto, entendemos que alteração legislativa operada após a decisão do Acórdão **Hollmann** deve ser analisada pelo douto Tribunal de Justiça da União Europeia, por via do reenvio prejudicial, nos termos supra peticionados, para os quais remetemos.*

Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: *Nestes termos e nos mais de Direito, que [...], 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 10 de Dezembro de 2019 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 30 de Janeiro de 2020, 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 2 de Março de 2020.

Em 3 de Março de 2020, 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 20 de Abril de 2020, a Requerida apresentou Resposta. Na Resposta a Requerida referiu o seguinte sobre o Processo Administrativo: *A Requerente submeteu, na qualidade de*

---

*sujeito passivo não residente, a declaração de rendimentos Modelo 3 e respetivo anexo G. Tratando-se na presente ação de impugnação direta do ato de liquidação supra mencionado, o qual não foi sujeito a nenhum procedimento administrativo (reclamação graciosa, pedido de revisão ou recurso hierárquico), não existe processo administrativo.*

Em 29 de Abril de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou a sua Resposta. Na 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 a 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.***

Em 19 de Maio de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou a sua Resposta. Na Resposta, a Requerida suscitou a questão de um eventual pedido de reenvio prejudicial ao TJUE, conforme os termos e fundamentação constantes da referida Resposta. Em 29 de Abril de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: **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 a 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.** A Requerente, em resposta ao Despacho Arbitral de 29 de Abril de 2020, veio, a final, dizer o seguinte: Atento o exposto, entende a Requerente que não se afigura necessária a pronúncia do TJUE porquanto o Tribunal Arbitral dispõe de jurisprudência comunitária suficiente para a correta decisão do caso, desde logo os acórdãos Hollmann e Gielen proferidos pelo TJUE – jurisprudência essa*

que foi integralmente acolhida pelos tribunais nacionais, que entenderam a opção de equiparação, plasmada nos n.ºs 9 e 10 [atuais n.ºs 14 e 15] do artigo 72.º do Código do IRS, como não suscetível de afastar o carácter discriminatório do artigo 43.º, n.º 2 do mesmo diploma. 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 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 da Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente, ou com o final desse prazo, na falta de apresentação das mesmas, o prazo para alegações da Requerida. A Decisão Arbitral será proferida até ao termo do prazo fixado no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT. Nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a 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 Singular o envio das peças processuais em formato Word. **Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.****

A Requerente apresentou 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.

## **2. Matéria de Facto**

### **2.1 Factos Provados**

---

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

- A. Em 13 de Setembro de 2005, a Requerente adquiriu o prédio urbano sito no ..., na Freguesia de ..., Concelho de Peniche, descrito na Conservatória do Registo Predial de Peniche sob o número ... da referida Freguesia e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...º (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- B. O prédio identificado em A do 2.1. dos Factos Provados foi adquirido pela Requerente pelo valor de € 400.000,00 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- C. Em 24 de Agosto de 2009, a Requerente submeteu o prédio identificado em A do 2.1. dos Factos Provados ao regime de propriedade horizontal, passando no prédio identificado em A do 2.1. dos Factos Provados a existir três frações autónomas, individualizadas pelas letras A, B e C (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- D. Em 24 de Agosto de 2015, a Requerente procedeu à alteração da designação e composição das identificadas frações A, B e C do prédio identificado em A do 2.1. dos Factos Provados (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- E. Na escritura de alteração da propriedade horizontal, datada de 24 de Agosto de 2015, celebrada no Cartório Notarial de Peniche, perante a Notária Dra. B..., ficou dito pela Requerente *que é dona das seguintes frações: I) fração autónoma individualizada pela letra “A”, correspondente ao rés-do-chão e primeiro andar norte, tipo T3, para habitação e logradouro, tem saída para a Travessa ... e através do logradouro Norte para a Rua ... (com a permissão de trezentos e catorze virgula quarenta por mil do valor total do prédio e o valor patrimonial de 100.347,00 euros); [...], todas do PRÉDIO URBANO, sito na ..., Rua ..., n.º ..., freguesia de ..., concelho de Peniche, descrito na Conservatória do Registo Predial de Peniche sob o número ... [...], inscrito na matriz da respetiva sob o artigo ... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).*

- 
- F. Com a aquisição do prédio identificado em A, C e E do 2.1. dos Factos Provados a Requerente suportou encargos com IMT, no valor de € 21.392,00, com Imposto do Selo, no valor de € 3.225,00 e com notários e registos, no valor de € 788,94, num total de encargos de € 25.405,94 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- G. Em 16 de Março de 2018, a Requerente alienou a fração A do prédio identificado em A, C e E do 2.1. dos Factos Provados pelo valor de € 420.000,00 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- H. O valor de aquisição da fração A do prédio identificado em A, C e E do 2.1. dos Factos Provados foi de € 133.577,00, correspondente a € 400.000,00 (valor aquisição da totalidade do prédio) + € 21.392,00 (valor do IMT) + € 3.225,00 (valor do Imposto do Selo) + € 788,94 (custos com notários e registos) x 314/ 1000 (permilagem da fração A do prédio identificado em A, C e E do 2.1. dos Factos Provados) (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- I. Em 10 de Junho de 2019, a Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2018, à qual foi dado o n.º ... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- J. No quadro 8 da declaração Modelo 3 de IRS identificada em I do 2.1. dos Factos Provados a Requerente preencheu o 04 (não residente) e o 05 (indicando o NIF do representante) (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- K. A Requerente é residente nos Estados Unidos da América (conforme Pedido de Pronúncia Arbitral e documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- L. Com a declaração Modelo 3 de IRS identificada em I do 2.1. dos Factos Provados a Requerente anexou o Anexo G (Mais-valias e outros incrementos patrimoniais), onde declarou a alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis da fração A do prédio identificado em A, C e E do 2.1. dos Factos Provados, indicando: *4. ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS: Realização: Ano: 2018. Mês: 3. Valor: € 420.000,00. Aquisição: Ano: 2005. Mês: 9. Valor: € 133.300,00. IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS. Tipo: U. Artigo: ... Fração/ Secção: A.*

*Quota-parte %: 100,00* (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

- M. Da apresentação da declaração Modelo 3 de IRS identificada em I do 2.1. dos Factos Provados resultou a liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 26 de Julho de 2019, com o valor a pagar pela Requerente de € 73.193,10 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- N. Em 13 de Agosto de 2019 a Requerente, apesar de não se conformar com a liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 26 de Julho de 2019, pagou, o valor de € 73.193,10, correspondente à liquidação de IRS n.º 2019... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
- O. Em 9 de Dezembro de 2019 deu entrada o Pedido de Pronúncia Arbitral em causa nos presentes Autos Arbitrais (conforme informação no Sistema de Gestão Processual do CAAD).

## **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 Arbitral.

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), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 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), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

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 presentes Autos Arbitrais, consideraram-se provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

### 3. Matéria de Direito (fundamentação)

Tal como diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *O presente pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade de parte<sup>1</sup> do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2019..., de 26.07.2019, respeitante ao ano de 2018 [...], no valor de € 36.647,11<sup>2</sup> [...] – compreendendo a liquidação um montante total de imposto a pagar pela Requerente de € 73.193,18 [...].*

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral o seguinte: *Em 16.03.2018, a Requerente alienou a fração A do prédio pelo valor de € 420.000,00 [...]. Com efeito, aquando do preenchimento da respetiva declaração de rendimentos de IRS referente ao período de 2018, a Requerente declarou a respetiva mais-valia [...]. No entanto, da demonstração de liquidação de IRS da Requerente decorre que a mesma foi tributada pela totalidade da mais-valia<sup>3</sup>. Assim, constata-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira não lhe concede a possibilidade de apenas ser tributada sobre 50% do respetivo valor à luz do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS. [...]. O presente ato tributário incorre em ilegalidade porquanto procede ao incorreto cálculo da mais-valia da Requerente à luz das normas do Código do IRS.*

Mais diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *E nem se refira que a administração tributária não procedeu à redução do valor da mais-valia nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS porquanto o preceito apenas se aplica às “transmissões efetuadas por residentes”, pois conforme decorre da decisão arbitral n.º 748/2015-T proferida em 27.07.2016 pelo Centro de Arbitragem Administrativa «(...) a questão em apreço foi já apreciada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no Acórdão, de 11 de Outubro*

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

<sup>2</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>3</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de 2007, proferido no processo C-443/06, designado por “Acórdão Hollmann”. Na sequência deste Acórdão, 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». Assim, à luz do referido aresto “O princípio da não discriminação, previsto no Tratado, é um princípio fundamental na construção da União Europeia, imperativo desde a constituição do projeto 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”. [...]. **Concluindo o Tribunal Arbitral que “(...) não oferece dúvidas que o disposto no n.º 2, do artigo 43.º do CIRS constitui, objetivamente, uma discriminação de tratamento entre residentes e não residentes”**<sup>4</sup>. [...].

Por outro lado, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, **importa perceber a posição do TJUE quanto à tributação de mais-valias auferidas por não residentes em Portugal, que sejam residentes em países terceiros, como sucede in casu**<sup>5</sup>. [...]. Atento o exposto, decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão de 05.08.2019, proferido no processo n.º 1358/08.9BESNT que “(...) a legislação nacional ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pela norma comunitária supra citada [artigo 63.º, n.º 1 do TFUE]”. **Assim, apesar de a Requerente ser residente nos Estados Unidos da América, deveria a administração tributária ter procedido à exclusão de 50% do valor da mais-valia, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do IRS, do n.º 1 do artigo 63.º do TFUE e à luz do entendimento do TJUE**<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>5</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>6</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Na Resposta, a Requerida diz o seguinte: [...]. *A Requerente submeteu, na qualidade de sujeito passivo não residente, a declaração de rendimentos Modelo 3 e respetivo anexo G. [...]. 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, – que segundo a Requerente viola o Direito Comunitário. Constatou-se estar em causa, no presente processo, a alegada violação do disposto no n.º 2 do art. 43.º do CIRS e no art. 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante designado abreviadamente por TFUE).*

**Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* se reporta a saber se a exclusão da incidência de imposto de mais-valias a 50% na alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (tal como acontece com os residentes em Portugal), obtidas por um não residente em Portugal, mas residente num Estado Membro da União Europeia ou num país terceiro, viola o Direito Comunitário (se 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).**

Vejamos,

Nos termos do n.º 1 do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento do União Europeia (TFUE), *No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros*<sup>7</sup>.

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.*

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, *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.*

---

<sup>7</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, *O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões **efetuadas por residentes**<sup>8</sup> previstas nas alíneas a), [...] do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, **é apenas considerado em 50% do seu valor**<sup>9</sup>.*

Nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS, *Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização: f) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.*

Nos termos do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 46.º do CIRS, *1 - No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT). 2 - Não havendo lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 50.º do CIRS, *O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, [...], é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afetação.*

Nos termos da Portaria n.º 317/2018 de 11 de Dezembro, [...] *o artigo 50.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, republicado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, preveem a atualização anual dos coeficientes de desvalorização da moeda para efeitos de correção monetária dos valores de aquisição de determinados bens e direitos. [...]. Os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2018, cujo valor deva ser atualizado nos termos dos artigos [...] e 50.º do Código do IRS, para efeitos de determinação da matéria coletável dos referidos impostos, são os constantes do quadro anexo. Aquisição: 2005. Coeficiente: 1,19.*

Nos termos da alínea a) do artigo 51.º do CIRS, *Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem: a) Os encargos com a valorização dos*

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

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

*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.*

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, **São tributados à taxa autónoma de 28%**<sup>10</sup>: a) **As mais-valias previstas nas alíneas a) [...] do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por não residentes em território português**<sup>11</sup> que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado.

Nos termos do n.º 9 e n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, 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), b) e e) 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 deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.*

Continuemos,

Para a Requerente, tal como é afirmado no Pedido de Pronúncia Arbitral, *O presente ato tributário incorre em ilegalidade porquanto procede ao incorreto cálculo da mais-valia da Requerente à luz das normas do Código do IRS. Senão vejamos. Nos termos o n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRS “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”. Adicionalmente, à luz do n.º 2 do mesmo preceito, na redação em vigor à data dos factos, “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”. Neste sentido,*

<sup>10</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>11</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*facilmente se depreende que a administração tributária não procedeu corretamente ao cálculo da mais-valia à luz do regime supra exposto, porquanto tributou a totalidade da mais-valia. [...].*

Continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Consagra o artigo 44.º, n.º 1, alínea f) do Código do IRS que se considera valor de realização o valor da contraprestação, pelo que tratando-se de um imóvel o mesmo poderá ser o valor patrimonial tributário ou o valor contratado, consoante o que for mais elevado, nos termos do n.º 1 do artigo 12.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis. **Ora, in casu, o valor de realização é o valor constante do contrato de compra e venda, que ascende a € 420.000,00**<sup>12</sup>.*

*Quanto ao valor de aquisição, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, consagra o n.º 1 do artigo 46.º do Código do IRS que “No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT)”. **Ora, in casu, a Requerente adquiriu o prédio pelo valor de € 400.000,00, tendo procedido posteriormente à constituição da propriedade horizontal, através da qual o prédio foi dividido em três frações autónomas**<sup>13</sup>. **O valor da fração A foi alcançado através da permissão de 314,4000 – correspondente à área da fração – do valor total do prédio**<sup>14</sup>.*

*Acresce que, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, de acordo com o preceituado no artigo 51.º do Código do IRS, na redação à data dos factos, “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; [...].*

<sup>12</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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

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

No caso *sub judice*, diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, **a Requerente suportou com referência à fração alienada encargos com IMT, no valor de € 21.392,00, Imposto do Selo na quantia de € 3.225,00 e com notários e registos no montante de € 788,94, perfazendo um total de encargos de € 25.405,94**<sup>15</sup>.

Assim, para a Requerente (tal como refere no Pedido de Pronúncia Arbitral), **tendo em conta que ao valor de aquisição acrescem os encargos temos que o valor de aquisição da fração A**<sup>16</sup> = (€ 400.000,00 [valor aquisição do prédio] + € 21.392,00 [IMT] + € 3.225,00 [Imposto do Selo] + € 788,94 [notários e registos]) x 314/ 1000 [valor da permissão], Pelo que, **ascende o valor de aquisição da fração A ao montante de € 133.577,00**<sup>17</sup>.

Atentos os referidos preceitos, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, o cálculo da mais-valia é efetuado de acordo com a fórmula: mais-valia = valor de realização – valor de aquisição (que inclui o valor das despesas e encargos).

Acresce, diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, que, à luz do n.º 1 do artigo 50.º do Código do IRS “O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, [...], é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afetação”. Deste modo, a Portaria n.º 317/2018, de 11 de dezembro, que regula os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens ou direitos alienados durante o ano de 2018, fixa o coeficiente de 1,19 para os bens adquiridos em 2005. **Logo, in casu a mais-valia da Requerente corresponderia a € 261.043,37**<sup>18</sup> = **€ 420.000,00 – (€ 133.577,00 x 1.19 [coeficiente de desvalorização da moeda])**<sup>19</sup>.

Sucedo que, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, ao abrigo do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS o valor apurado de € 261.043,37 apenas seria “considerado em 50% do seu valor” sendo reduzido para o montante de € 130.521,69.

<sup>15</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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

<sup>17</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>18</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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

A este montante de € 130.521,69<sup>20</sup>, refere a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, seria por fim aplicada a taxa autónoma prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS<sup>21</sup> que dispõe que “São tributados à taxa autónoma de 28%: a) As mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado”.

De onde resultaria, tal como diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, um valor de imposto a pagar pela Requerente, em virtude da obtenção da referida mais-valia, de € 36.546,07<sup>22</sup>.

Contudo, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, resulta da liquidação de IRS da Requerente o valor de imposto a pagar de € 73.193,10, que corresponde a mais do dobro daquele que seria apurado de acordo com as disposições do Código do IRS conforme supra se esclareceu. Deste modo, a demonstração de liquidação de IRS da Requerente padece de manifesta ilegalidade por proceder de forma incorreta ao cálculo do imposto, desconsiderando a redução de 50% prevista no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS<sup>23</sup>.

**Ou seja, para a Requerente foram pagos, em excesso, € 36.647,11.**

Ainda,

Por um lado, diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, E nem se refira que a administração tributária não procedeu à redução do valor da mais-valia nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS porquanto o preceito apenas se aplica às “transmissões efetuadas por residentes”<sup>24</sup>, pois conforme decorre da decisão arbitral n.º 748/2015-T proferida em 27.07.2016 pelo Centro de Arbitragem Administrativa «(...) 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, designado por “Acórdão Hollmann”. Na sequência deste Acórdão, 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

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

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

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

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

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

Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia». [...]. Portanto, conclui o Tribunal Arbitral que “(...) **a liquidação impugnada afigura-se ilegal, 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**<sup>25</sup>, com a sua conseqüente anulação”. Atento o exposto deveria a administração tributária in casu ter excluído de tributação 50% da mais-valia apurada, à luz do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, interpretado à luz do entendimento do TJUE.

Por outro lado, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, **importa perceber a posição do TJUE quanto à tributação de mais-valias auferidas por não residentes em Portugal, que sejam residentes em países terceiros, como sucede in casu**<sup>26</sup>. Com efeito, no âmbito do processo n.º 1358/08.9BESNT, o Tribunal Central Administrativo Sul acordou “Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia, ao abrigo da alínea a) do art. 267.º do TFUE, a seguinte questão prejudicial necessária ao julgamento da presente causa: (ii) As disposições conjugadas dos artigos 12.º, 56.º, 57.º e 58.º do Tratado da Comunidade Europeia [actuais 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 litígio no processo principal (n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro), que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um imóvel situado num Estado-Membro (Portugal), **quando essa alienação é efectuada por um nacional desse Estado-Membro, residente em país terceiro**<sup>27</sup> (Angola), a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel?”. A este propósito, perfilhou o TJUE que estamos perante uma questão de liberdade de circulação de capitais e que o artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) “proíbe de modo geral todas

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

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

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

as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e países terceiros”. Com efeito, dispõe o n.º 1 do artigo 63.º do TFUE que “No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros”. **Neste sentido, sustentou o TJUE<sup>28</sup> que “(...) há que declarar que uma legislação de um Estado-Membro, como a que esta 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 no referido Estado-Membro constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE<sup>29</sup>”.** Atento o exposto, decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão de 05.08.2019, proferido no processo n.º 1358/08.9BESNT que “(...) a legislação nacional ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pela norma comunitária supra citada [artigo 63.º, n.º 1 do TFUE]”.

Assim, continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, **apesar de a Requerente ser residente nos Estados Unidos da América, deveria a administração tributária ter procedido à exclusão de 50% do valor da mais-valia, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do IRS, do n.º 1 do artigo 63.º do TFUE e à luz do entendimento do TJUE<sup>30</sup>.**

Na Resposta a Requerida diz, *Ora, relativamente a este assunto, é certo 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, 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*

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

<sup>29</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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

*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 seguimento deste Acórdão, foi esse entendimento seguido pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2008JAN16 (processo 0439/06). **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, foi aditado ao artigo 72.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, o n.º 7 (atual n.º 9)**<sup>31</sup>, 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**<sup>32</sup>, 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». 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».*

*E, continua a Requerida na Resposta, por força dessa alteração legislativa, as declarações de rendimentos respeitantes aos anos fiscais de 2008 (em vigor a partir de Janeiro de 2009) e seguintes, mais concretamente o Modelo 3, têm um campo para ser exercida opção pela taxa do artigo 68.º do Código do IRS. É, assim, aos sujeitos passivos do imposto residentes nos Estados previstos na letra da primeira das normas acabadas de transcrever que cumpre optar pelo regime que pretendem lhes seja aplicado (ou o previsto para não residentes, ou o que lhes seria aplicável caso residissem em território português). Existindo, para esse efeito, o quadro 8 da folha de rosto da declaração Mod. 3 de IRS, onde é oferecida aos contribuintes a possibilidade de exercer o direito de opção mencionado no parágrafo anterior.*

*Diz a Requerida na Resposta, Consultada a declaração Mod. 3 de IRS entregue em nome da Requerente verifica-se que no quadro 8 B da Modelo 3 foi assinalado o campo 4 (não*

<sup>31</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>32</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

residente), o campo 6 (residência em país 3.º) e o campo 7 (pretende a tributação pelo regime geral aplicável aos não residentes). **Tendo declarado pretender a tributação pelo regime geral, foi esta aplicada relativamente àquele ano, motivo pelo qual não foram tidos em conta apenas 50% da mais-valia apurada com a alienação do imóvel mencionado no quadro 4 do anexo G da declaração modelo 3 de IRS que entregou relativamente ao ano de 2018<sup>33</sup>. Mas sim aplicada uma taxa autónoma de 28% sobre o valor dessa mesma mais-valia, nos termos previstos no regime geral de tributação em IRS, pelo qual a Requerente expressamente declarou pretender ser tributada<sup>34</sup>.** Conforme é cominado pela alínea a) do n.º 1 do art. 72.º do CIRS. E não ao abrigo do disposto nos números 9 e 10 do mesmo preceito, que prescrevem que, para que rendimentos de não residentes em território português possam ser tributados à taxa que seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes nesse mesmo território, teriam de ser tidos em consideração todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo, incluindo os auferidos fora do território português, nas mesmas condições que são aplicáveis aos nele residentes. Assim, as alegações da Requerente não podem obter provimento, face à alteração do artigo 72.º, efetuada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, nomeadamente o aditamento dos n.ºs 7 (atual n.º 9) e 8 (atual n.º 10). O n.º 8 (atual n.º 10) do artigo 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 das Comunidades Europeias<sup>35</sup>,** tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei 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. Saliente-se, ainda, que o artigo que a Requerente pretende que lhe seja aplicado (43.º

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

<sup>34</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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

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. Assim, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS não pode ser aplicável ao caso aqui em análise.

A Requerida na Resposta diz ainda, *Caso assim não se entenda, sem ceder nem conceder quanto ao exposto, **Conforme supra exposto, o quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias**<sup>36</sup>, tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei 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. Refira-se ainda que também já não é o mesmo quadro legal que foi alvo de apreciação pelo STA, nos processos referidos pela Requerente [...]. **Em abono da verdade, após a decisão proferida no Acórdão C-443/06 do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 2007OUT11 (Hollmann), legislador nacional procedeu à adaptação da legislação nacional à decisão ali sufragada, aditando ao artigo 72.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, o n.º 7 (atual n.º 9) e o n.º 8 (atual n.º 10)**<sup>37</sup> cujo teor à data dos factos, era o seguinte: [...]. **Ora, a decisão proferida no Acórdão Hollmann, refere-se a situações ocorridas na vigência da redação anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, do artigo 72.º do Código do IRS**<sup>38</sup>. [...]. Ora, a questão em análise nos presentes autos não corresponde ao chamado "ato clarificado", pela decisão proferida no Acórdão supra indicado. Isto porque, a alteração legislativa introduzida ao do artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67- A/2007, de 31/12, não foi ainda alvo de apreciação pelo TJUE, em sede de reenvio prejudicial, para efeitos de apreciação do cumprimento das disposições conjugadas dos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º TFUE. Ora, a "teoria do ato claro" pressupõe que a correta aplicação do direito da União se impõe com uma evidência tal que não há lugar a nenhuma dúvida razoável. Contudo, tal conclusão não se pode retirar em face da alteração introduzida ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12. Vejamos, Conforme resulta do n.º 7 do Acórdão*

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

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

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

Hollmann, o quadro jurídico analisado era o seguinte: “O artigo 43.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro [...], prevê: «1. O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes. 2. O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões 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»”. No entanto, conforme supra mencionado, da redacção introduzida ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, resulta um novo quadro normativo que ainda não foi alvo de análise para efeitos de verificação da sua compatibilidade com o direito comunitário. **Quadro normativo esse que passou a prever duas situações/ possibilidades/ alternativas de tributação do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, resultantes da diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição por alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis**<sup>39</sup>. Assim, por um lado, a Requerente podia ter optado pela tributação desses rendimentos (mais-valias) à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, sendo que a determinação da taxa teria em conta todos os rendimentos incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, o que não fez. Por outro lado, a Requerente podia ter optado, como o fez, pela taxa autónoma de 28%, conforme previsto no artigo 72.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS. Posto isto, verificamos que no Acórdão Hollmann o que estava em causa, face à legislação nacional em vigor à época era: «[...]. Quanto à livre circulação de capitais (...). 35 - A este respeito, refira-se que as disposições conjugadas do CIRS prevêm, para as mais-valias realizadas aquando da alienação onerosa de um bem imóvel sito em Portugal, regras fiscais diferentes consoante os sujeitos passivos residam ou não nesse Estado-Membro. 36 - Assim, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, o montante das mais-valias realizadas por residentes aquando da alienação de bens imóveis em Portugal é apenas considerado em 50% do seu valor. Ao invés, para os não residentes, o CIRS prevê que a tributação do valor das mais-valias realizadas no caso de

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

alienação dos referidos bens incide sobre a totalidade deste valor. 37 - Daqui decorre que, nos termos das disposições pertinentes do CIRS, a tributação das mais-valias realizadas não é a mesma para residentes e não residentes. Assim, no que diz respeito à venda de um mesmo bem imóvel sito em Portugal, no caso de realização de mais-valias, os não residentes estão sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada a residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos. 38 - Com efeito, enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% sobre a matéria colectável correspondente à 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, segundo as observações formuladas pelo Governo português, a tributação do rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%. 39 - Por consequência, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal tem por efeito tornar a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes, dissuadindo-os de efectuar investimentos imobiliários em Portugal e, conseqüentemente, operações relacionadas com estes investimentos, tal como a venda de um bem imóvel. 40 - Nestas condições, cabe concluir que o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas APENAS para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE». **Quanto a esta parte do decisório do referido Acórdão Hollmann, nomeadamente no ponto 40, refira-se que a alteração introduzida ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, veio, salvo melhor opinião, adequar plenamente a legislação nacional ao direito comunitário, isto porque os n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS, em consonância com o ponto 40 do decisório, passaram a prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, já não APENAS para os residentes em Portugal, mas TAMBÉM para os não residentes, desde que residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu**<sup>40</sup>. **Razão pela qual, a alteração introduzida ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei**

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

n.º 67-A/2007, de 31/12, sanou o vício de que padecia a legislação nacional<sup>41</sup>, nos termos julgados pelo referido Acórdão, conforme artigo 61 do decisório, a saber: «61 - Face às considerações expostas, importa responder à questão colocada que o artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel». Esta constatação é clara. Motivo pelo qual, insistimos e reiteramos o quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.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. **Resumindo, a alteração operada por via da introdução dos atuais n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS, veio permitir que, tanto residentes como não residentes, beneficiem do regime previsto no artigo 43.º, n.º 2 (consideração do saldo da mais-valia em apenas 50% do seu valor), do mesmo Código, desde que OPTEM pelo englobamento dos rendimentos obtidos tanto em Portugal como fora deste território. Situação que no caso concreto não ocorreu**<sup>42</sup>. 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 da jurisprudência que vimos de invocar, que obstam à aceitação do entendimento da Requerente sem prévia consulta ao TJUE, para que este possa exercer as suas competências próprias, nos termos dos Tratados. Pelo que, deverá suspender a presente instância 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

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

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

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. **Não obstante, caso subsistam dúvidas, por força da obrigação de reenvio prejudicial, à face do preceituado no artigo 267.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia, 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 é obrigado a submeter a questão ao Tribunal», deverá suspender-se a instância para que o TJUE estabeleça interpretação vinculante sobre a matéria. Face ao supra exposto, entendemos que alteração legislativa operada após a decisão do Acórdão Hollmann deve ser analisada pelo douto Tribunal de Justiça da União Europeia, por via do reenvio prejudicial<sup>43</sup>**, nos termos supra peticionados, para os quais remetemos.

Diz a Requerente nas Alegações, *No entanto, para que não se suscitem quaisquer dúvidas, cumpre nesta sede recordar que os artigos 43.º e 72.º do Código do IRS encerram um regime discriminatório entre residentes e não residentes, violando a liberdade de circulação de capitais prevista nos artigos 63.º e ss. do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE). Com efeito, o artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS estabelece que o saldo da mais-valia, no caso dos sujeitos passivos residentes em Portugal, apenas é considerado, para efeitos de tributação, em 50% do seu valor. Por seu turno, o artigo 72.º, n.º 9 e 10 [atuais n.º 14 e 15], do mesmo diploma, prevê que os sujeitos passivos não residentes em Portugal poderão beneficiar da redução para 50% do valor da mais-valia, nos termos do n.º 2 do artigo 43.º, desde que optem pelo englobamento da totalidade dos seus rendimentos. **No entender da Requerente e como se evidenciou no pedido de pronúncia arbitral, o ato tributário sub judice colide com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), a qual vai no sentido de considerar que uma legislação, como a portuguesa, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o TFUE, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutra Estado-membro da União Europeia<sup>44</sup>** (cf. acórdão Hollmann, processo C-443/06). **Ademais,***

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

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

---

de acordo com o acórdão Gielen do TJUE, de 18.03.2010, a equiparação dos não residentes aos residentes não é suscetível de excluir a discriminação, pois esta opção apenas permite ao sujeito passivo optar entre um regime discriminatório e outro alegadamente não discriminatório<sup>45</sup>, o que o TJUE rejeita (cf. processo C-440/08).

Continuemos,

**A questão em apreço já foi objeto de outras Decisões Arbitrais do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).**

Sem prejuízo de existirem argumentos adicionais, **este Tribunal Arbitral Singular seguirá de perto a argumentação vertida nas Decisões Arbitrais** proferidas no Processo n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, no Processo n.º 687/2018-T<sup>46</sup>, datada de 26 de Julho de 2019, no Processo n.º 63/2019-T, datada de 18 de Junho de 2019 e no Processo n.º 846/2019-T, datada de 6 de Junho de 2020.

Assim,

**Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui a Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019**, onde a Decisão Arbitral diz o seguinte: [...]. 3.2. *Questão da consideração em apenas 50% do valor da mais-valia. Os Requerentes defendem que a tributação do valor de realização que não foi objecto de reinvestimentos deveria ter sido considerado pela Autoridade Tributária em apenas 50%. 3.2.1. Posições das Partes. Os Requerentes dizem*<sup>47</sup> o seguinte, em suma: – os sujeitos passivos não residentes em território português apenas estão sujeitos a tributação em sede de IRS em Portugal relativamente aos rendimentos de fonte portuguesa (artigo 15.º, n.º 2 do Código do IRS); – para o efeito, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS consideram-se rendimentos de fonte portuguesa, designadamente, os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão; – **no que ao regime de tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis concerne, os sujeitos passivos residentes em território português estão sujeitos às taxas gerais progressivas previstas no**

---

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

<sup>46</sup> Processo Arbitral onde o signatário foi o Árbitro em Tribunal Arbitral Singular.

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

**artigo 68.º do Código do IRS, estando os sujeitos passivos não residentes sujeitos a tributação à taxa especial de 28%, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS**<sup>48</sup>; – o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias, correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, no caso das transmissões onerosas de direitos sobre bens imóveis **efectuadas por residentes**<sup>49</sup>, o referido saldo, positivo ou negativo, **é apenas considerado em 50% do seu valor, conforme estabelece o n.º 2 do artigo 43.º do CIRS**<sup>50</sup>; – constitui entendimento consolidado e amplamente replicado na diversa jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), a proibição de discriminação entre os sujeitos passivos residentes num Estado Membro (in casu Portugal) e os residentes noutro Estado Membro. A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que a jurisprudência referida se baseia na redacção do artigo 72.º do CIRS anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que criou o referido regime de opção com aditamento dos n.ºs 7 e 8 (posteriores n.ºs 9 e 10, na redacção da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro). **Diz a Autoridade Tributária e Aduaneira**<sup>51</sup>, em suma, que – **o regime inicial do artigo 72.º do CIRS foi considerado incompatível com o Direito da União Europeia**<sup>52</sup> pelo acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-443/06 (acórdão Hollmann); – **com a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, os n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º do Código do IRS passaram a prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, já não APENAS para os residentes em Portugal, mas TAMBÉM para os não residentes**<sup>53</sup>, desde que residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu; – a alteração legislativa introduzida ao do artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, não foi ainda alvo de apreciação pelo TJUE, em sede de reenvio prejudicial, para efeitos de apreciação do cumprimento das disposições conjugadas dos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; – os Requerentes poderiam ter optado pelo regime previsto nos n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º e não o fizeram; – é de fazer reenvio prejudicial sobre a compatibilidade da redacção do artigo 72.º introduzida pela Lei n.º 67-A/2007 com os artigos

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

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

<sup>50</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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

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

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

18.º, 63.º, 64.º e 65.º Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, que o TJUE considerou violados pela redacção anterior. **Os Requerentes afirmaram a desnecessidade de reenvio prejudicial porque, em suma, a jurisprudência do TJUE já é clara no sentido de ser considerado discriminatório relativamente a residentes em Estados Membros da União Europeia um regime mais gravoso do que o aplicável aos residentes em território português, mesmo que lhes seja permitida a possibilidade de opção pelo regime aplicável aos residentes**<sup>54</sup>.

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 600/2018-T, 3.2.2. **Apreciação da questão**<sup>55</sup>. O artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia estabelece o seguinte: Artigo 63.º (ex-artigo 56.º TCE). 1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. 2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. **O TJUE considerou incompatível o com o Direito da União, por se tratar de um tratamento diferenciado incompatível com a livre circulação de capitais 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 redacção 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>56</sup>. 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-

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

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

<sup>56</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 constitui uma restrição à livre circulação de capitais 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 justificada pelas razões referidas no artigo 65.º, n.º 1, Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia». No entanto, esta última decisão foi também proferida tendo como pressuposto a redacção do artigo 72.º introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, anterior à Lei n.º 67-A/2007. **Assim, 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>57</sup>. **No entanto**<sup>58</sup>, o TJUE entendeu 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» (§ 54). Na mesma linha, decidiu o TJUE no acórdão de 19-11-2015, processo C-632/13 (Skatteverket contra Hilkka 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, o que essencialmente releva para este efeito é saber se existe ou não uma discriminação negativa na aplicação aos**

<sup>57</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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

**Requerentes do regime que lhes foi aplicado. 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, 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**<sup>59</sup>. [...]. 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. Foi este regime negativamente discriminatório para os não residentes que foi aplicado nas liquidações impugnadas. **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>60</sup>. **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 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>61</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**<sup>62</sup>. **Decorre do exposto que a escolha concedida ao contribuinte não residente através da opção de equiparação, não neutraliza a**

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

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

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

<sup>62</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

**discriminação»<sup>63</sup>. 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<sup>64</sup> (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<sup>65</sup>. 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>66</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 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>67</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<sup>68</sup> (v., neste sentido, acórdão de 28 de fevereiro de 2013, *Beker*, C 168/11, EU:C:2013:117, n.º 62 e jurisprudência referida).**

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

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

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

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

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

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

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

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 600/2018-T, **É à lis desta jurisprudência que há que apreciar a pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira de reenvio prejudicial**<sup>69</sup>. 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, 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 não é necessário proceder a essa consulta, 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) [...]. **No caso em apreço, conclui-se com segurança da reiterada jurisprudência do TJUE que a ilegalidade da aplicação do regime discriminatório não é sanda pela possibilidade do seu afastamento, o que dispensa a necessidade de reenvio prejudicial. 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, relativamente a uma situação em que as mais-valias foram realizadas em 2010, portanto já na vigência da recurso da Lei n.º 67-A/2007. Pelo exposto, é de concluir que é ilegal a tributação nos termos em que foi**

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

---

***efectuada nas liquidações impugnadas, o que justifica sua anulação**<sup>70</sup>, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT. [...]. 5. Decisão. De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em: a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade das liquidações de IRS com o n.º 2018..., no valor de €30.775,95 e o n.º 2018..., no valor de €30.767,36; b) Declarar ilegais e anular as referidas liquidações; [...].*

**Este Tribunal Arbitral Singular conclui, igualmente, da 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.**

**Este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento da Decisão Arbitral no Processo n.º 600/2018-T. E por ser assim, o aqui Árbitro signatário, acompanhou este entendimento na Decisão Arbitral (em Tribunal Arbitral Singular) que proferiu no Processo n.º 687/2018-T.**

Vejamos também essa Decisão,

**Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui a Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 687/2018-T, datada de 26 de Julho de 2019, onde a Decisão Arbitral diz o seguinte: [...]. 3. Matéria de Direito (fundamentação). No Pedido de Pronúncia Arbitral, o Requerente refere que é não residente<sup>71</sup>, 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**

---

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

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

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**<sup>72</sup>. 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>73</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. [...]. 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,

<sup>72</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>73</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*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 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 instância 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. 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 é obrigado a submeter a questão ao Tribunal”, deverá suspender-se a instância para que o TJUE estabeleça interpretação vinculante sobre a matéria. [...]. 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 [...]. 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. 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, 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, 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. 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. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, 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 em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado. Nos termos do n.º 9 do artigo 72.º do CIRS, Os residentes noutra 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. Nos termos do n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, 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. Analisadas 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 [...].*

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 687/2018-T, *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, **Acréscere 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 (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>74</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>75</sup>.

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

Mais,

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 687/2018-T, *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 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. Na Resposta, refere a Requerida, Ora, relativamente a este assunto, é certo 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, 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*

<sup>74</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>75</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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, 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)**<sup>76</sup>, 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 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. **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**<sup>77</sup>.”

**Também nos presentes Autos Arbitrais a Requerida argumenta desta forma. Veja-se o que diz a Requerida na Resposta, Em abono da verdade, após a decisão proferida no Acórdão C-443/06 do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 2007OUT11 (Hollmann), o legislador nacional procedeu à adaptação da legislação nacional à decisão ali sufragada, aditando ao artigo 72.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, o n.º 7 (atual n.º 9) e o n.º 8 (atual n.º 10) cujo teor à data dos factos, era o seguinte: «9 - Os residentes**

<sup>76</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>77</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes».

Voltemos à Decisão Arbitral no Processo n.º 687/2018-T, 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 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». 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, efectuada 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 constitui uma restrição à livre circulação de capitais 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 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>78</sup>. Assim, continua a Decisão Arbitral n.º 600/2018-

<sup>78</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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. **No entanto**<sup>79</sup>, continua a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, o TJUE entendeu 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» (§54). Na mesma linha, decidiu o TJUE no acórdão de 19-11-2015, processo C-632/13 (Skatteverket contra Hilikka 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, o que essencialmente releva para este efeito é saber se existe ou não uma discriminação negativa na aplicação aos Requerentes do regime que lhes foi aplicado. **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, 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**<sup>80</sup>. 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

<sup>79</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>80</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

---

*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. **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**<sup>81</sup>. **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>82</sup>.*

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

Como é dito na Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, com a qual este Tribunal Arbitral Singular concorda, *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.*

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 687/2018-T, *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 regime discriminatório e o regime aplicável aos residentes, **dado que essa opção não é susceptível de***

---

<sup>81</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>82</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

**excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais**<sup>83</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>84</sup>. **Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento**<sup>85</sup>. 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**<sup>86</sup>. **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>87</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 incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja

<sup>83</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>84</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>85</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>86</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>87</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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. 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**<sup>88</sup>.

**Este Tribunal Arbitral acompanha este entendimento.**

A Decisão Arbitral no Processo n.º 687/2018-T continua, 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, 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 não é necessário proceder a essa consulta**<sup>89</sup>, como o TJUE concluiu no Acórdão de 06-10-1982, Caso Cilfit, Proc. 283/81. Até mesmo quando as questões

<sup>88</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>89</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*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) (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**<sup>90</sup>, 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, introduziu, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, a possibilidade de os residentes noutra Estado membro da União Europeia optarem, 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. **Sobre esta alteração legislativa, já se pronunciou igualmente a jurisprudência, concretamente a decisão arbitral proferida no processo n.º 748/2015-T**<sup>91</sup>, 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, 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*

<sup>90</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>91</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 63.º e 18.º do TFUE<sup>92</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<sup>93</sup>. Nestes termos, dúvidas não restam 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>94</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, 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>95</sup>. 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>96</sup>.**

**Este Tribunal Arbitral acompanha este entendimento.**

<sup>92</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>93</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>94</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>95</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>96</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Continuando na Decisão Arbitral no Processo n.º 687/2018-T, [...], *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. **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**<sup>97</sup>. 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 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”. 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 que, de seguida, para melhor*

<sup>97</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*compreensão, se sumaria. Contudo, 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 (Lei do Orçamento do Estado para 2008), posterior à jurisprudência do Acórdão Hollmann, um regime opcional de equiparação dos não residentes aos residentes, 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, 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 consequência, restritiva da liberdade de circulação de capitais entre Estados-Membros. 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. 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. **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 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>98</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

<sup>98</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*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”. **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>99</sup>. **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>100</sup>. Mas a Decisão Arbitral n.º 45/2012-T, datada de 7 de Maio de 2012 diz mais, 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 (cfr. o Acórdão de 16 de Janeiro de 2008, rec. n.º 439/06) quanto à incompatibilidade daquela disposição legal, assim aplicada,*

<sup>99</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>100</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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”. 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.

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

Mais,

**Porque também importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui a Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 63/2019-T, datada de 18 de Junho de 2019, onde a Decisão Arbitral diz o seguinte: [...]. I. MATÉRIA DE DIREITO. 23. A questão de fundo a apreciar, consiste em saber se a norma estabelecida pela legislação nacional no artigo 43.º do CIRS, consagra uma diferenciação entre residentes e não residentes incluindo residentes em Países-Terceiros<sup>101</sup>, e em concreto, se a 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, o qual corresponde ao artigo 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes<sup>102</sup>. 24. O Requerente, sustenta que a inclusão pela AT no rendimento coletável a totalidade das mais-valias resultantes da alienação do direito real sobre o imóvel, enferma de erro de direito, uma vez que apenas deveria ter sido considerado 50% do respetivo valor, por aplicação do previsto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, consubstanciando assim uma violação ao disposto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (correspondente ao artigo 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia) em virtude do seu efeito discriminatório. 25. A Requerida, por sua vez alega, que o quadro legal, bem como a obrigação declarativa, em vigor já não é aquele que**

<sup>101</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>102</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.º 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, pelo que o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS não pode ser aplicável ao caso aqui em análise. 26. **Deste modo, vejamos se a diferenciação prevista pelo legislador nacional é ou não conforme com o direito comunitário, máxime com a liberdade de circulação de capitais e com o princípio da não discriminação, previsto nos artigos 63.º e 18.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)**<sup>103</sup>. 27. Diz-nos o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia o seguinte: Artigo 63.º (ex-artigo 56.º TCE) 1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. 2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. 28. **Retomemos os autos, e temos que os Requerentes, são residentes nos EUA, país terceiro em relação ao estado membro, pelo que cumpre analisar se estão abrangido pelo princípio da liberdade de circulação de capitais, previsto 63.º do TFUE**<sup>104</sup>. 29. **Sobre tal questão, existe profusa jurisprudência proferida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, bem como pelo Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal Arbitral do CAAD, no sentido de que o artigo 72.º n.º 2 do CIRS, é discriminatório, ao limitar a incidência do imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal e excluir dessa limitação as mais-valias realizadas por um residente noutra Estado Membro ou países terceiros**<sup>105</sup>, violando assim a liberdade de circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do TFUE. 30. Com efeito, existem dois momentos a considerar quanto ao disposto no artigo 72.º do CIRS, o antes e o depois das alterações trazidas pelo Orçamento de Estado de 2008 pela mão da Lei n.º 67-A/2007. 31. Sobre a legislação em vigor à data dos fatos, relevamos os artigos 43.º n.º 1 e 2, e o artigo 72.º n.º 1 alínea a) e n.º 9 e 10, todos do CIRS. 32. Consagra o artigo 43.º n.º 1 e 2 o seguinte: [...]. 33. E o artigo 72.º n.º 1 alínea a) e n.º 9 e 10, consagra o seguinte: [...]. 34. Sobre as alterações da Lei n.º 67-A/2007, em essência

<sup>103</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>104</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>105</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

manteve a tributação das mais-valias pela taxa especial, aditando o n.º 7.º e 8.º, o atual n.º 9 e 10 (resultantes da alteração pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro). 35. A norma do artigo 43.º n.º 2 do CIRS foi alvo de apreciação pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, em data anterior àquelas alterações da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12. 36. **Sendo que é unânime na jurisprudência, conforme se irá aprofundar, que as alterações da Lei n.º 67-A/2007 não vieram eliminar o efeito discriminatório, mantendo-se assim a violação das normas comunitárias**<sup>106</sup>. 37. Vejam-se decisões proferidas no sentido de a norma ser discriminatória, inclusive após as alterações da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12. 38. No processo n.º C- 443/06, de 11 de outubro, do Tribunal de Justiça da União Europeia, conhecido por Acórdão Hollmann, embora anterior à Lei n.º 67-A/2007, versou sobre esta questão, onde se decidiu que “O artigo 56.º CE [atual artigo 63.º, do TFUE] deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é 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”. 39. **Nesse mesmo sentido, a jurisprudência nacional tem decidido, antes e após alterações da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12**<sup>107</sup>, respetivamente nos acórdãos do STA de 16 de Janeiro de 2008, no processo número 439/06 de 22 de Março de 2011, no processo número 1031/10 de 30 de Abril de 2013, no processo número 1374/12 e, mais recentemente no processo número 1172/14 de 03 Fevereiro de 2016, todos podem ser consultados in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). 40. A acompanhar a jurisprudência do TJUE e do STA, existe abundante jurisprudência arbitral proferida pelo CAAD, em particular, as decisões proferidas nos processos números: 45/2012-T; 127/2012-T; 748/2015-T; 89/2017-T; 370/2018-T; 617/2017-T; 520/2017-T; 399/2017-T; 89/2017-T; 478/2015-T; 96/2015-T, n.º 617/2017-T, n.º 583/2018, n.º 600/2018 todos a poder ser consultados in [www.caad.pt](http://www.caad.pt). 41. A questão submetida a apreciação nos presentes autos é idêntica à questão sobre a qual já se pronunciaram os indicados arestos, os quais foram, ademais, proferidos no âmbito da mesma legislação, pelo que não vislumbramos qualquer

<sup>106</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>107</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

razão para não seguir essa jurisprudência que, de forma, cremos, unânime, tem sido seguida, e com a qual concordamos e subscrevemos na íntegra. 42. **O regime diferenciado da tributação das mais-valias imobiliárias realizadas por não residentes em território português, estabelece uma discriminação incompatível com o princípio da liberdade de circulação de capitais, princípio fundamental da União Europeia, não obstante as alterações introduzidas ao Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, traduzidas no aditamento dos atuais n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º, do Código do IRS**<sup>108</sup>. 43. Considerou então o TJUE, no Acórdão Hollmann, que “embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário” e que o tratamento discriminatório dos não residentes assentava no facto de que “enquanto a um não residente é aplicada uma taxa de 25% [28% em 2017] sobre a matéria coletável correspondente à totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas metade da matéria coletável 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, segundo as observações formuladas pelo Governo português, a tributação do rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42%” (48% em 2017, acrescida da taxa adicional de solidariedade, de 2,5% ou de 5%). 44. Conforme decidido pelo TJUE no acórdão Gielen, proferido em 18/03/2010, “a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório”, sendo que “essa escolha não é suscetível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.” 45. Também o Supremo Tribunal Administrativo se tem pronunciado de modo idêntico, ao referir, nomeadamente, que “I - As disposições do Tratado CE, que rege a União Europeia prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, nos termos definidos pelos órgãos do direito da União, desde que respeitem os princípios fundamentais do Estado de direito democrático. II - É incompatível com o direito comunitário, porquanto limita os movimentos de capitais que o artigo 56.º do Tratado CE consagra, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, por não aplicação aos

<sup>108</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

residentes fora do território nacional a limitação de tributação a 50% das mais-valias realizadas que estatui para os residentes no território nacional.” – cfr. o Acórdão proferido no processo n.º 01172/14, em 3 de fevereiro de 2016. 46. Pese embora neste acórdão estivesse em causa não a violação do artigo 63.º do TFUE mas do artigo 49.º do TFUE, entendemos ser inteiramente aplicável ao presente pedido, a conclusão alcançada por aquele tribunal de que o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a ser discriminatório. 47. **Ficou provado nos autos que, na liquidação impugnada, a AT tributou a totalidade das mais-valias obtidas pelo Requerente, à taxa de 28%**<sup>109</sup>. 48. Considerando o disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, deparamo-nos com um regime discriminatório e incompatível com o Direito Comunitário, por violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. **Resta saber se 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, 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 não residentes**<sup>110</sup>. 49. 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, introduziu, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, a possibilidade de os residentes noutra Estado membro da União Europeia optarem, 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. 50. **A solução inserida pelo legislador para contornar a discriminação contida na dita norma nacional, faz impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes**<sup>111</sup>. 51. 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 possibilidade não**

<sup>109</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>110</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>111</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

**afasta o efeito discriminatório essencial da diferenciação de regimes prevista na legislação nacional entre residentes e não residentes, que é assim violadora dos artigos 63.º e 18.º do TFUE**<sup>112</sup>. 52. Em face do princípio do primado do direito comunitário, consagrado no artigo 8.º número 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 do já decidido pelo TJUE, no âmbito da mesma questão de direito e da mesma legislação.

**Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento, individualizando o seguinte: O regime diferenciado da tributação das mais-valias imobiliárias realizadas por não residentes em território português, estabelece uma discriminação incompatível com o princípio da liberdade de circulação de capitais, princípio fundamental da União Europeia, não obstante as alterações introduzidas ao Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, traduzidas no aditamento dos atuais n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º, do Código do IRS**<sup>113</sup> <sup>114</sup> e **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 possibilidade não afasta o efeito discriminatório essencial da diferenciação de regimes prevista na legislação nacional entre residentes e não residentes, que é assim violadora dos artigos 63.º e 18.º do TFUE**<sup>115</sup> <sup>116</sup>.

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 63/2019-T, 53. **A AT vem peticionar o reenvio prejudicial para o TJUE, pelo que vamos de seguida apreciar a pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira**<sup>117</sup>. 54. 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 respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático». 55. 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

<sup>112</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>113</sup> Na Decisão Arbitral no Processo n.º 63/2019-T.

<sup>114</sup> Destaque deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>115</sup> Na Decisão Arbitral no Processo n.º 63/2019-T.

<sup>116</sup> Destaque deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>117</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 objeto 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. 56. **No entanto, quando a lei comunitária seja clara, exista um precedente na jurisprudência europeia, e a interpretação e a aplicação do Direito da União Europeia, já resulta da jurisprudência emitida pelo TJUE torna-se desnecessário proceder a essa consulta**<sup>118</sup>. 57. Veja-se a este propósito o Acórdão proferido pelo TJUE em 06-10-1982, Caso Cilfit, Proc. 283/81. Até mesmo quando as questões em apreço não sejam estritamente idênticas (doutrina do ato aclarado) e quando a correta 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 ato claro) (idem, n.º 14). 58. **Atente-se ao recentemente decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo, 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, relativamente a uma situação em que as mais-valias foram realizadas em 2010, portanto já na vigência da recurso da Lei n.º 67-A/2007**<sup>119</sup>. 59. No caso em apreço, e conforme anteriormente exposto, **conclui-se que a ilegalidade da aplicação do regime discriminatório não é sanada pela possibilidade do seu afastamento, dispensando a necessidade de reenvio prejudicial**<sup>120</sup>. 60. Nestes termos, dúvidas não restam 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, o que determina a ilegalidade da liquidação ora impugnada, e como procedente o pedido de pronúncia arbitral. [...]. H – DECISÃO. Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide: 1. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas singulares, [...].

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

<sup>118</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>119</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>120</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Por último, e porque igualmente importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui a Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 846/2019-T, datada de 6 de Junho de 2020, onde a Decisão Arbitral diz o seguinte: [...]. *Matéria de direito. 5. Como se depreende do alegado nos artigos 23.º a 25.º do pedido arbitral, a título de questão prévia, a Requerente não pretende discutir a desconsideração, para efeito do apuramento da mais-valia imobiliária, dos encargos incorridos com a realização de obras, no montante de € 157.465,49, mas unicamente a não aplicação do disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, pelo qual o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é apenas considerado em 50%<sup>121</sup>, entendendo que o acto de liquidação, ao considerar a totalidade da mais-valia realizada, constitui uma discriminação negativa dos não residentes restritiva da liberdade de circulação de capitais<sup>122</sup>. A Autoridade Tributária defende, em contraposição, que o legislador nacional procedeu já a adaptação do sistema fiscal ao acórdão do TJUE C-443/06, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que aditou os n.º 7 e 8 (actuais 13 e 14) ao artigo 72.º do Código do IRS, que vieram permitir que não residentes possam optar pela tributação de rendimentos prediais à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, e que na determinação da taxa se tenham em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, concluindo assim que a legislação nacional se mostra agora conforme com o direito europeu<sup>123</sup>. É, pois, esta a única questão que está em debate. Essa questão foi já analisada, em situação similar, no acórdão proferido no Processo n.º 208/2019-T, na linha do também já decidido em diversas outras decisões arbitrais, e, não havendo motivo para alterar esse entendimento, passa aqui reproduzir-se a parte mais relevante da sua fundamentação<sup>124</sup>: “30. Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do artigo 10.º, do Código do IRS, “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...”. [...]. 34. No entanto, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, na*

<sup>121</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>122</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>123</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>124</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

redação em vigor à data da ocorrência do facto tributário a que se reporta o presente pedido de pronúncia arbitral, o referido saldo, positivo ou negativo, quando respeitante a mais-valias imobiliárias, é apenas considerado em 50% do seu valor, quando “respeitante às transmissões efetuadas por residentes”. 35. Quando auferidos por sujeitos passivos residentes esses rendimentos são sujeitos a englobamento e, em conjunto com outros rendimentos auferidos no mesmo ano pelos respetivos titulares, sobre eles incidem as taxas gerais previstas no artigo 68.º do Código do IRS. 36. Diversamente, se esses rendimentos forem auferidos por titulares não residentes em território português, são sujeitos a tributação autónoma, incidente à taxa especial de 28% sobre a totalidade das mais-valias, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do mesmo Código. 37. A assinalada desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias entre os sujeitos passivos residentes e não residentes foi submetida à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia, por via de um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Ac. de 28-09-2006, Proc.439/06)<sup>125</sup>. 38. Respondendo à questão colocada, o Tribunal de Justiça, em acórdão de 11-10-2007, proferido no Proc. C-443/06 (Hollmann), declarou que “O artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente 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”<sup>126</sup>. 39. Na sequência da referida decisão, o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão de 16-01-2008, proferido naquele Processo 439/06, veio igualmente a decidir que “O n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, 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

<sup>125</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>126</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

**que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia**<sup>127</sup>.

40. A orientação referida tem vindo a ser invariavelmente seguida pelo Supremo Tribunal Administrativo conforme se pode verificar dos acórdãos de 22-03-2011- Proc. 01031/10, de 10-10-2012, Proc. 0533/12, de 30-04-2013, Proc. 01374/12, de 18-11-2015, Proc. 0699/15, de 03-02-2016, Proc. 01172/14 e, mais recentemente, de 20-02-2019, Proc. 0901/11. 41. **Porém, o legislador nacional, por via da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, procurou obviar o tratamento discriminatório dos residentes comunitários e do Espaço Económico Europeu, facultando-lhes, em termos opcionais, a possibilidade de tributação das mais-valias imobiliárias em condições similares às aplicáveis aos residentes em território português, aditando ao artigo 72.º do Código do IRS os números 7 e 8**<sup>128</sup> (n.ºs 9 e 10 à data dos factos, na renumeração operada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, a que correspondem os atuais n.ºs 13 e 14), com a seguinte redação: “[...]”. 42. **Contrariamente ao entendimento da Requerida, o regime opcional acima referido não veio sanar o regime discriminatório que se mantém em vigor e foi aplicado às liquidações de IRS ora questionadas**<sup>129</sup>. 43. Após a alteração legislativa acima referida ficaram a vigorar, na área da tributação dos rendimentos qualificados como mais-valias originadas pela transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, dois regimes distintos, aplicáveis a não residentes: um regime geral, aplicável a quaisquer sujeitos passivos não residentes, traduzido na tributação desses rendimentos à taxa especial de 28% incidente sobre a totalidade do rendimento e um regime especificamente aplicável a residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, equiparável ao regime de que beneficiam os sujeitos passivos residentes. 44. **Este regime específico de equiparação aos residentes é opcional, não afastando, contudo, o carácter discriminatório da norma do artigo 43.º, n.º 2, conforme, aliás, em vindo a ser decidido em diversas decisões arbitrais**<sup>130</sup>. 45. Com efeito, **esta matéria, já na decorrência de situações posteriores à alteração legislativa acima referida, tem vindo a ser objeto de diversas decisões arbitrais tendo-se firmado jurisprudência, largamente maioritária, no sentido de que a opção em causa, constitui um ónus suplementar**

<sup>127</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>128</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>129</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>130</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

**comparativamente aos residentes insuscetível de excluir a discriminação em causa**<sup>131</sup>. 46. Nesse sentido, pode ler-se na decisão arbitral de 22-05-2019, Proc.74/2019-T, “Sucedo que a existência deste regime não afasta a invalidade do regime discriminatório ainda em vigor e que foi aplicado à liquidação de IRS em causa. De facto, atualmente, em matéria de tributação dos rendimentos resultantes das mais-valias provenientes da alienação de direitos reais sobre imóveis situados em Portugal, por não residentes neste território, mas residentes nouro Estado membro da União Europeia ou Espaço Económico Europeu, resulta do disposto nos n.ºs 1 e 8 do artigo 72.º do Código do IRS que, coexistem dois regimes fiscais: i. O regime que sujeita os rendimentos a uma taxa especial de 28% e ii. O regime equiparado ao que vigora para os sujeitos passivos residentes em território português, segundo o qual, os mesmos rendimentos são sujeitos 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, tomando-se em consideração, neste regime, todos os rendimentos, incluindo os auferidos fora de Portugal, mantendo-se em vigor a disposição constante do n.º 2 do citado artigo 43.º do Código do IRS. **Porém, a previsão deste regime facultativo faz impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, não sendo a opção de equiparação suscetível de excluir a discriminação em causa**<sup>132</sup>. **Na realidade, o regime de equiparação atualmente previsto no artigo 72.º do Código do IRS não afasta o caráter discriminatório do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, não podendo o contribuinte achar-se na circunstância de ter que optar por dois regimes, um legal e outro ilegal**<sup>133</sup>. Neste sentido, o TJUE considerou, no Acórdão Gielen, de 18/03/2010 (Processo C-440/08), num caso de evidente paralelismo (ainda que naquele acórdão estivesse em causa a violação do artigo 49.º), o seguinte: a. «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.». b. «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

<sup>131</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>132</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>133</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*TFUE em razão do seu carácter discriminatório». c) 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». 47. No mesmo sentido, considerou-se, em decisão arbitral de 14-05-2013, Proc. 127/2012-T que “(...) a opção que é dada a um sujeito passivo residente na União Europeia ou espaço económico europeu entre um regime que continua a ser discriminatório, por violação do disposto art. 63.º da TFUE e um outro alegadamente não discriminatório, equiparando-os com os residentes no território português, para além de terem a obrigação de optar e de declarar os rendimentos auferidos fora daquele território, não exclui nem neutraliza os efeitos discriminatórios do primeiro daqueles dois regimes. Concluindo aquele aresto que «ao se reconhecer que os referidos efeitos não são eliminados, estar-se-á a admitir que a referida opção valida um regime fiscal que continua em si mesmo a violar o artigo 63.º do TFUE, pelos motivos acima enunciados, o que não se coaduna com o direito comunitário. 48. É, pois, esta a orientação que tem vindo a ser acolhida na jurisprudência arbitral do CAAD, não só nas decisões acima citadas, como em muitas outras, designadamente as proferidas nos processos 748/2015-T, 89/2017-T, 520/2017-T, 617/2017-T, 644/2017-T, 370/2018-T, 583/2018-T, 596/2018-T, 600/2018-T e 613/2018-T, não se suscitando quaisquer dúvidas sobre a incompatibilidade do atual quadro normativo em causa com o direito comunitário, em especial com o artigo 63.º do TFUE. 49. **Também dúvidas se não suscitaram ao Supremo Tribunal Administrativo que, em acórdão de 20-02-2019, proferido no Proc. 0901/11.0BEALM.0692/17 – reportando-se a mais-valias realizadas em 2010, portanto já na vigência das alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007 - se pronunciou sobre a matéria em causa nos seguintes termos: “12. O Estado Português, através da Lei 3-B/2010 de 28-04, instituiu um regime opcional, ex vi n.ºs 7 e 8 do artigo 72.º do CIRE, com vista à equiparação dos não residentes aos residentes, permitindo àqueles a opção de englobamento dos rendimentos obtidos por mais-valias imobiliárias e, assim, serem tributados em condições similares às dos residentes. 13. Tratando-se de um regime opcional e mantendo-se o regime geral discriminatório, a sua apreciação foi objecto do Acórdão Gielan de 18-03-2010 do TJUE, que veio a manter as anteriores conclusões referidas no Acórdão Hollmann. 14. E no caso sub judice foi a Autoridade Tributária que determinou a***

forma de tributação, através da correção da liquidação, não validando os elementos declarados pelos Impugnantes na sua declaração anual de IRS, não dando hipótese do exercício desta opção aos Impugnantes. 15. Mesmo assim, tal regime opcional não vem sanar a discriminação entre as normas do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS e o artigo 56.º do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, já que a norma anterior se manteve como geral, apenas sendo criada uma outra opcional. 16. Na verdade, já este STA se pronunciou em situação similar à presente - acórdão de 03-02-2016, Proc. 01172/14 – negando provimento a um recurso e decidindo no sentido de que tributação em sede de mais valias imobiliárias apuradas por um não residente, devem ser consideradas apenas em 50%, evitando assim a situação discriminatória que a Fazenda Pública pretende ver aqui reconhecida. 17. Concluindo que a aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, que discrimina negativamente a tributação dos não residentes face aos residentes, é incompatível com o direito comunitário, porque limita os movimentos de capitais que o artigo 56 do Tratado CE consagra”<sup>134</sup>. Acompanhando, sem reservas, a jurisprudência do STA e do CAAD acima referidas, e acórdão proferido no Processo n.º 208/2019-T que aqui se transcreveu, considera o Tribunal que se não suscitam dúvidas quanto à incompatibilidade com o direito europeu das normas aplicadas às liquidações impugnadas<sup>135</sup>.

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

Resta acrescentar<sup>136</sup>, continua a Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 846/2019-T, datada de 6 de Junho de 2020, que não altera dos dados do problema a circunstância de, no caso, estar em causa um residente em país terceiro<sup>137</sup>. Nesse sentido, é elucidativo o acórdão do TJUE de 18 de Janeiro de 2018, no Processo n.º C-45/17 (acórdão Jahin). Aí se refere que o artigo 63.º do TFUE estabelece a livre circulação de capitais entre Estados Membros, por um lado, e entre Estados Membros e países terceiros, por outro, de onde decorre que o âmbito de aplicação territorial da livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º TFUE não se limita aos movimentos de capitais entre Estados Membros, mas estende-se

<sup>134</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>135</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>136</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>137</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

**igualmente aos movimentos de capitais entre Estados Membros e Estados terceiros**<sup>138</sup> (parágrafos 19 e 21). No que se refere ao âmbito de aplicação material do artigo 63.º TFUE, embora o Tratado não defina o conceito de «movimentos de capitais», resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que esses movimentos, na aceção desse artigo, compreendem, nomeadamente, as operações mediante as quais os não residentes efectuam investimentos imobiliários no território de um Estado Membro. Pelo que as imposições efectuadas nos termos de uma legislação nacional que incidem sobre os rendimentos prediais e sobre uma mais valia obtida na sequência da alienação de um imóvel, adquirido num Estado Membro por uma pessoa singular que reside num Estado terceiro, estão abrangidas pelo conceito de «movimentos de capitais», na aceção do artigo 63.º TFUE (parágrafos 22 e 23). **Não há motivo, por conseguinte, para deixar de aplicar o entendimento anteriormente expresso quando a discriminação operada pelo artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS incide sobre um residente em país terceiro**<sup>139</sup>. **Nestes termos, julga-se incompatível com o direito europeu a norma do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não residentes, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º do TFUE**<sup>140</sup>. Consequentemente, os actos de liquidação em causa, desconsiderando aquela limitação, encontram-se feridos de ilegalidade. Restringindo-se a ilegalidade apenas àquele excesso de tributação, e nela se centrando em exclusivo o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, devem esses actos ser parcialmente anulados.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento, individualizando o seguinte: ***Não há motivo, por conseguinte, para deixar de aplicar o entendimento anteriormente expresso quando a discriminação operada pelo artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS incide sobre um residente em país terceiro. Nestes termos, julga-se incompatível com o direito europeu a norma do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em***

<sup>138</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>139</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>140</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*Portugal, não extensiva aos não residentes, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º do TFUE*<sup>141 142</sup>.

Uma última referencia à Decisão Arbitral no Processo n.º 846/2019-T para destacar o seguinte: **Reenvio prejudicial**<sup>143</sup>. 7. A Autoridade Tributária solicitou o reenvio prejudicial para o TJUE **por considerar que não existe jurisprudência aplicável a um caso com idêntica situação de facto**<sup>144</sup>. **No entanto, com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça que foi mencionada, não subiste dúvida fundada quanto à interpretação do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade e da residência aplicável à liberdade de circulação de capitais, não se afigurando que o caso dos autos ofereça qualquer especificidade, no plano dos factos, que recomende uma nova intervenção em reenvio**<sup>145</sup>. **Entende-se, nestes termos, não se justificar o requerido reenvio prejudicial**<sup>146</sup>. III – Decisão. Termos em que se decide:  
a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular os actos de liquidação de IRS [...].

**Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento, individualizando seguinte: com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça que foi mencionada, não subiste dúvida fundada quanto à interpretação do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade e da residência aplicável à liberdade de circulação de capitais, não se afigurando que o caso dos autos ofereça qualquer especificidade, no plano dos factos, que recomende uma nova intervenção em reenvio**<sup>147 148</sup>.

**Aqui chegados,**

**Ficou provado nestes Autos Arbitrais que, na liquidação de IRS impugnada, a Autoridade Tributária e Aduaneira tributou a totalidade das mais-valias obtidas pela Requerente (não residente em Portugal) à taxa de 28%.**

**Pelo exposto,**

**Entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 26 de Julho de 2019, respeitante ao ano de 2018, no valor total de € 73.193,10, sofre de**

<sup>141</sup> Na Decisão Arbitral no Processo n.º 846/2019-T.

<sup>142</sup> Destaque deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>143</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>144</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>145</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>146</sup> Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

<sup>147</sup> Na Decisão Arbitral no Processo n.º 846/2019-T.

<sup>148</sup> Destaque deste Tribunal Arbitral Singular.

vício de violação de lei, por incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na parte em que considerou como base de tributação das mais-valias realizadas pela Requerente mais de 50% do seu valor, devendo, por isso, ser parcialmente anulada (no caso, anulada no valor de € 36.647,11). Conclui este Tribunal Arbitral Singular que, tendo em conta a 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 (como requerido pela Requerida na Resposta).

**Assim,**

**Este Tribunal Arbitral Singular julga procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, anulando, em consequência, parcialmente (no caso, anulação no valor de € 36.647,11) a liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 26 de Julho de 2019, respeitante ao ano de 2018, no valor total de € 73.193,10.**

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 de IRS, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

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

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

Veja-se o que diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral: *Acresce que, na medida em que a Requerente efetuou o pagamento do imposto liquidado pela administração tributária [...], procedendo o respetivo pedido de pronúncia arbitral deverá a mesma ver-se ressarcida do montante indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios à luz do preceituado nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.*

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *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.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (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.*

**Ficou provado que a Requerente efetuou o pagamento integral da liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 26 de Julho de 2019, respeitante ao ano de 2018, no valor de € 73.193,10.**

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui a Decisão Arbitral no Processo (CAAD) n.º 63/2019-T, datada de 18 de Junho de 2019, onde a Decisão Arbitral diz o seguinte: [...] *J - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS. 62. Peticiona ainda o Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios. 63. Perante o exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputável exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, o Requerente cumpriu o seu dever de declaração. 64. Na verdade, ficou demonstrado que o Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.os 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem o Requerente direito aos juros indemnizatórios devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) 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 [...]. 65. Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido do Requerente.*

**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 pela Requerente, no caso, no valor de € 36.647,11, 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), **a 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 o seguinte:

- a) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, declarando parcialmente ilegal (ilegal no valor de € 36.647,11) a liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 26 de Julho de 2019, respeitante ao ano de 2018, liquidação esta com o valor total de € 73.193,10.
- b) Em consequência, anular parcialmente (anular no valor de € 36.647,11) a liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 26 de Julho de 2019, respeitante ao ano de 2018, liquidação esta com o valor total de € 73.193,10.
- c) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor de imposto indevidamente pago por esta, no montante de € 36.647,11, dando, assim, cumprimento à decisão ora proferida.
- d) Condenar a Requerida a pagar à 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.
- e) Indeferir o pedido de reenvio prejudicial requerido pela Requerida na Resposta.
- f) Condenar a Requerida nas custas do processo, conforme ponto 7 (custas) da presente Decisão Arbitral.

## 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 **€ 36.647,11**.

## 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 € 36.647,11, correspondente à

importância cuja anulação a Requerente pretende e valor inicialmente indicado pela 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 € 1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Assim, o montante das custas fixado em € **1.836,00**, fica **a cargo da Requerida**.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Agosto de 2020

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)