

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 435/2020 - T**

**Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias – Não residentes.**

## SUMÁRIO

1. Na medida em que prevê uma limitação a 50% da tributação das mais-valias realizadas por residentes em território português não extensiva aos não residentes, a norma do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, incompatível com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).
2. O regime opcional introduzido ao artigo 72.º do mencionado Código pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, não é suscetível de tornar a referida restrição compatível com o direito comunitário.

## DECISÃO ARBITRAL

### I. Relatório

1. **A...**, contribuinte n.º ..., com domicílio fiscal em ..., ..., ..., ..., Países Baixos, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2. O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 01.09.2020, visa a declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e juros compensatórios, n.º ..., bem como a demonstração de acerto de contas n.º ..., referentes ao período de tributação de 2017, no montante global de € 24 844,20 (Vd. Docs. 1 e 6).

**3.** A Requerente pede também a devolução do imposto, bem como dos juros, que considera indevidamente cobrados, no valor de € 12 422,10, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, contados nos termos legais.

**4.** Como fundamento do pedido que formula, argumenta a Requerente, em síntese, que a liquidação impugnada, efetuada ao abrigo das normas dos artigos 43.º e 72.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, enferma de ilegalidade, por, considerando como base de tributação 100% das mais-valias realizadas por não residentes e apenas 50% das realizadas por residentes, constituir uma restrição à livre circulação de capitais proibida pelo artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

**5.** Em resposta ao que vem solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronuncia-se pela improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, alegando, no essencial, ter o ato impugnado sido efetuado de acordo com o direito nacional e comunitário, pelo que o mesmo não enferma de qualquer vício, e deve, conseqüentemente, manter-se na ordem jurídica.

**6.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

**7.** O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro.

**8.** Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo, oportunamente, notificado as partes.

**9.** Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

**10.** Pelo que em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral foi constituído em 23-11-2020.

**11.** Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, que se julga suficiente para a decisão, o tribunal, considerando o disposto no artigo 130.º do Código de Processo Civil, aplicável na jurisdição arbitral por remissão expressa do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a junção de alegações, por desnecessárias.

## **II. Saneamento**

**12.** O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

**13.** As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

## **III. Matéria de facto**

**14.** Com base nos documentos que integram o presente processo destacam-se os seguintes elementos factuais que, não sendo contestados pelas Partes, se consideram inteiramente provados:

**14.1.** No período de tributação de 2017, a que respeita a liquidação ora impugnada, a Requerente tinha o seu domicílio fiscal nos ....

**14.2.** Naquele ano, por escritura pública de 28-06-2017, a Requerente alienou, pelo preço global de € 890 000,00 as seguintes frações autónomas do prédio urbano em regime de propriedade horizontal situado na ... .., n.ºs ..., freguesia de ... (...), concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial respetiva sob o artigo ... (Doc.3):

Freguesia	Tipo	Artigo Fraç/Sec	Valor declarado
... (...)	U	...	€240.000,00
... (...)	U	...	€200.000,00
... (...)	U	...	€240.000,00
... (...)	U	...	€210.000,00
TOTAL			€890.000,00

**14.3.** As referidas frações autónomas foram adquiridas pela Requerente por doação, com reserva de usufruto vitalício, feita por sua avó, conforme escritura pública de doação celebrada em 20-12-1988 (Doc.2).

**14.4.** Tendo a usufrutuária falecido em 29-08-1992, com a idade de 83 anos, verificou-se a extinção do usufruto, ficando a Requerente investida no direito de propriedade plena dos imóveis em causa.

**14.5.** Na declaração modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2017, a Requerente, com o estatuto de não residente, declarou as mais-valias realizadas com a alienação dos referidos imóveis.

**14.6.** Porém, considerando que este rendimento, na sua totalidade, se encontrava excluído da tributação ao abrigo do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11, inscreveu o mesmo no anexo G1 (mais-valias não tributadas) daquela declaração (Doc. 4).

**14.7.** Com a finalidade de esclarecer a situação tributária declarada pela Requerente no tocante à exclusão da tributação das mais-valias realizadas foi aberto procedimento interno de inspeção tributária.

**14.8.** No âmbito desse procedimento foram recolhidos elementos, fornecidos pela Requerente no quadro do princípio da colaboração com a administração tributária, através dos quais constatarem os serviços que as mais-valias por ela realizadas com a alienação dos imóveis em causa não estariam, na sua totalidade, excluídas da tributação em IRS.

**14.9.** Dos referidos elementos – escrituras de doação (Doc.2) e de venda dos imóveis (Doc.3) – entenderam os serviços tributários que a mais-valia realizada com a alienação daqueles imóveis, na parcela corresponde à nua propriedade, adquirida antes de 01-01-1989, estaria excluída da tributação, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30/11, encontrando-se no entanto sujeita a imposto a mais-valia correspondente ao usufruto, adquirido após aquela data.

**14.10.** Procedendo em conformidade com o disposto no artigo 65.º, n.º 4, do Código do IRS, os serviços tributários alteraram os valores declarados da categoria G – Mais-Valias – acrescentando ao rendimento coletável declarado o montante de € 85 491,09, valor da mais-valia fiscal apurada com base no valor de realização na proporção correspondente ao valor de aquisição do usufruto dos imóveis alienados.

**14.11.** Para determinar o valor de aquisição dos direitos de nua propriedade e de usufruto das frações alienadas, nos termos do artigo 45.º do Código do IRS (CIRS), tendo em atenção da idade da usufrutuária à data do óbito, os serviços tributários recorrem às regras 4.ª e 5.ª do artigo 31.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Doações (CIMSISD), em vigor à data de aquisição deste direito, operando pela seguinte forma:

**Artigo - €641,86**

- Valor da propriedade plena = €6.418,56 (valor patrimonial da fração à data do óbito).
- Valor da propriedade = €5.776,71 [€6.418,56 – (€6.418,56 x 10%)] calculado de acordo com a regra 4.<sup>a</sup> do artigo 31.º do CIMSISD.
- €6.418,56 - €5.776,71 = €641,86

**Artigo - €504,10**

- Valor da propriedade plena = €5.041,05 (valor patrimonial da fração à data do óbito).
- Valor da propriedade = €4.536,95 [€5.041,05 – (€5.041,05 x 10%)] calculado de acordo com a regra 4.<sup>a</sup> do artigo 31.º do CIMSISD.
- €5.041,05 - €4.536,95 = €504,10

**Artigo - €421,08**

- Valor da propriedade plena = €4.210,85 (valor patrimonial da fração à data do óbito).
- Valor da propriedade = €3.789,77 [€4.210,85 – (€4.210,85 x 10%)] calculado de acordo com a regra 4.<sup>a</sup> do artigo 31.º do CIMSISD.
- €4.210,85 - €3.789,77 = €421,08

**Artigo - €360,93**

- Valor da propriedade plena = €3.609,30 (valor patrimonial da fração à data do óbito).
- Valor da propriedade = €3.248,37 [€3.609,30 – (€3.609,30 x 10%)] calculado de acordo com a regra 4.<sup>a</sup> do artigo 31.º do CIMSISD.
- €3.609,30 - €3.248,37 = €360,93

**14.12.** Considerando a proporção do valor do usufruto assim determinado no valor de alienação de cada uma das frações, foram apurados os valores constantes dos seguintes quadros:

**Fração ...**

$$MVF = [€24.000,00 - (€641,86 \times 1,82)] = €22.831,81$$

(valores em euros)

Mais Valia Fiscal (MVF)	Valor	
VR – Valor de Realização	24.000,00	Art.º 44º do CIRS
VA – Valor de Aquisição	641,86	Art.º 45º do CIRS
Ano de Aquisição	1992	
Coef. – Coef. Dev. da Moeda	a) 1,82	Art.º 50º do CIRS
Enc. – Encargos	-----	Art.º 51º do CIRS
50%	-----b)	Art.º 43º do CIRS
<b>Mais Valia Apurada</b>	<b>22.831,81</b>	

a) Portaria n.º 326/2017, de 30 de outubro

b) Não considerado, por ser sujeito passivo não residente.

Fração ...

$$MVF = [€20.000,00 - (€504,10 \times 1,82)] = €19.082,54$$

(valores em euros)

Mais Valia Fiscal (MVF)	Valor	
VR – Valor de Realização	20.000,00	Art.º 44º do CIRS
VA – Valor de Aquisição	504,10	Art.º 45º do CIRS
Ano de Aquisição	1992	
Coef. – Coef. Desv. da Moeda	a) 1,82	Art.º 50º do CIRS
Enc. – Encargos	-----	Art.º 51º do CIRS
50%	-----b)	Art.º 43º do CIRS
<b>Mais Valia Apurada</b>	<b>19.082,54</b>	

a) Portaria n.º 326/2017, de 30 de outubro

b) Não considerado, por ser sujeito passivo não residente.

Fração ...

$$MVF = [€24.000,00 - (€421,08 \times 1,82)] = €23.233,63$$

(valores em euros)

Mais Valia Fiscal (MVF)	Valor	
VR – Valor de Realização	24.000,00	Art.º 44º do CIRS
VA – Valor de Aquisição	421,08	Art.º 45º do CIRS
Ano de Aquisição	1992	
Coef. – Coef. Desv. da Moeda	a) 1,82	Art.º 50º do CIRS
Enc. – Encargos	-----	Art.º 51º do CIRS
50%	-----b)	Art.º 43º do CIRS
<b>Mais Valia Apurada</b>	<b>23.233,63</b>	

a) Portaria n.º 326/2017, de 30 de outubro

b) Não considerado, por ser sujeito passivo não residente.

Fração ...

$$MVF = [€21.000,00 - (€360,93 \times 1,82)] = €20.343,11$$

Mais Valia Fiscal (MVF)	Valor	
VR – Valor de Realização	21.000,00	Art.º 44º do CIRS
VA – Valor de Aquisição	360,93	Art.º 45º do CIRS
Ano de Aquisição	1992	
Coef. – Coef. Desv. da Moeda	a) 1,82	Art.º 50º do CIRS
Enc. – Encargos	-----	Art.º 51º do CIRS
50%	-----b)	Art.º 43º do CIRS
<b>Mais Valia Apurada</b>	<b>20.343,11</b>	

a) Portaria n.º 326/2017, de 30 de outubro

b) Não considerado, por ser sujeito passivo não residente.

**14.13.** De acordo com o artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, a liquidação corretiva foi efetuada à taxa especial de 28% sobre 100% da mais-valia apurada sendo apurado o valor total de imposto de € 27 321,31, adicionado de juros compensatórios no valor de € 1 351,93, de que, deduzida a importância de € 3 928,73 de imposto anteriormente pago relativo a rendimentos prediais auferidos pela Requerente no ano de 2017, resultou o valor total de imposto a pagar de € 24 844,20 (Docs. 1 e 6).

**14.14.** O valor liquidado foi oportunamente pago (Doc. 6).

**15.** Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos ao processo, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

#### **IV. Matéria de direito**

**16.** É estritamente de direito a questão que a Requerente suscita no seu pedido de pronúncia arbitral e prende-se com a alegada incompatibilidade com o direito comunitário da norma do artigo 43.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), aplicada na liquidação impugnada.

**17.** Segundo a Requerente, a referida norma, na medida em que limita a tributação a 50% das mais-valias realizadas pelos residentes através da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis sujeitando, contudo, esse tipo de rendimentos a tributação pela sua totalidade quando auferidos por não residentes, viola a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

**18.** Reportando-se às normas do artigo 43.º, n.º 2 e 72.º, n.º 1, do Código do IRS, relativas à matéria coletável e taxa especial de 28%, aplicadas na liquidação impugnada, refere a Requerente que a jurisprudência largamente maioritária aponta no sentido de considerarem este enquadramento discriminatório e, como tal, contrário ao Direito Comunitário.

**19.** Neste sentido, invoca, nomeadamente, os seguintes acórdãos:

- Acórdão do TJUE de 11.10.2007 – Proc. C-443/06, Acórdão Holman, cujas conclusões foram reforçadas pelo Acórdão Gielen, de 18.3.2020, Proc. C-440/08;
- Acórdãos do STA, de 22.3.2011, Proc. 1031/10, de 30.4.2013, Proc. 1031/10, de 3.2.2016, Proc. 01172/14 e de 20.2.2019, Proc. 0901/11.0BEALM 0692/17.



- 
- Decisões arbitrais vertidas nos processos 45/2012-T, 127/2012-T, 748/2015-T, 804/2019-T, 823/2019-T, 824/2019-T e 846/2019-T;
  - Acórdão do TCAS, de 5.8.2019, Proc. 1358/08.9BESNT.

**20.** Com fundamento na incompatibilidade das normas em causa com o Direito Comunitário, tais decisões consideraram ilegais das liquidações efetuadas pela AT em circunstâncias idênticas e procederam à sua anulação parcial, *“por as respectivas liquidações de imposto subjacentes terem restringido o direito à tributação de apenas metade das mais-valias relativas à venda de imóveis situados em Portugal aos sujeitos passivos aqui residentes.”*

**21.** Suportando-se na jurisprudência supra referida, conclui a Requerente que *“nas liquidações aqui postas em crise, a AT considerou o montante da mais-valia imobiliária realizada na totalidade e aplicou a taxa especial de 28% prevista no artigo 72.º, n.º 1, do CIRS. O que, conforme se demonstrou, restringe injustificadamente a liberdade de circulação de capitais e, como tal, inquina a liquidação de IRS e respectiva liquidação de juros compensatórios de ilegalidade parcial, na medida em que a mais-valia imobiliária realizada pela impugnante, à qual se aplica a taxa autónoma de 28% nos termos do artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, apenas deveria ser relevada em metade do seu montante, tal como o artigo 43.º, n.º 2, prescreve para os residentes.”*

**22.** Nestes termos, conclui a Requerente que tais atos devem ser objeto de anulação parcial, por vício de lei, com o conseqüente reembolso de metade do imposto, e juros, pagos, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios contados nos termos legais.

**23.** Respondendo ao solicitado, considera a Requerida que *“...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 72º, n.º 1 e 43º, n.º 2 do Código do IRS, por “o artigo 56º 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 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”.*

**24.** Porém, “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 72º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, o n.º 7 (atual n.º 9), cujo teor à data dos factos, era o seguinte: **«9 - Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.»** (destaque nosso).

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.»** (destaque nosso).”

**25.** Assinala, assim, a Requerida 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 72º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12.”

**26.** Todavia, a Requerente não optou pelo regime acima referido, antes assinalando na declaração modelo 3-IRS do ano de 2017, o campo 04 (não residente), o campo 06 (residente na EU) e o campo 07 (tributação pelo regime geral).

**27.** Nestes termos, conclui a Requerida, manifestando entendimento no sentido de que deve ser mantida a liquidação impugnada, referente ao ano fiscal de 2017, deve concluir-se pela improcedência do pedido.

**28.** Todavia, salientando que das alterações introduzidas ao artigo 72.º do CIRS 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, considera a Requerida que deverá suspender-se a presente instância arbitral e sujeitar a questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial – artigo 367.º do TFUE.

**29.** Expostas, nas suas linhas essenciais, as posições das Partes, pode constatar-se que o litígio que as opõe se centra exclusivamente na incompatibilidade da norma do n.º 2 do artigo 43.º, na redação aplicável, com o direito comunitário, mormente com o disposto no artigo 65.º do TFUE relativo à livre circulação de capitais.

**30.** Conforme bem alega a Requerida, o quadro normativo em vigor no ano fiscal a que respeita a liquidação impugnada não é o mesmo que vigorava ao tempo em que foi prolatado o referido acórdão *Hollman*.

**31.** Com efeito, da alteração legislativa operada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, resultou ser conferida aos não residentes titulares de rendimentos da categoria G a possibilidade de opção pela tributação da totalidade desse rendimento à taxa especial de 28% ou pela sua tributação em termos idênticos aos aplicáveis aos residentes em território português, isto é, com a redução do rendimento a 50% e sua tributação com base nas taxas gerais previstas no artigo 68.º do CIRS.

**32.** Segundo a Requerida, o regime opcional acima referido teria vindo sanar a discriminação decorrente da não aplicação aos não residentes da redução da 50% das mais-valias imobiliárias compatibilizando assim a legislação nacional com o direito comunitário.

**33.** Diverso, porém, é o entendimento maioritário da jurisprudência adotada pela maioria das decisões proferidas pelo CAAD e pelos tribunais superiores, salientando-se, em especial, os acórdãos do Pleno da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-12-2020, proferidos nos processos n.ºs 75/20.6BALSb e 64/20.0BALSb, uniformizando jurisprudência no sentido de que o “ *n.º 2 do art. 43.º do CIRS, na redacção aplicável, 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, incompatível com o art. 63.º do TJUE, não tendo essa discriminação negativa dos não residentes sido ultrapassada pelo regime opcional introduzido no art. 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.*”

**34.** Mais recentemente, na sequência de reenvio prejudicial suscitado no âmbito de processo arbitral, foi esta questão objeto de apreciação e decisão pelo Tribunal de Justiça da União Europeia que, em acórdão de 18-03-2021, proferido no processo C-388/19, MK , se pronunciou nos seguintes termos: “ 26. *No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que, tratando-se de mais-valias realizadas no momento da alienação onerosa de um bem imóvel situado em Portugal, o artigo 43.º, n.º2, e o artigo 72.º, n.º1, do CIRS previam regras de tributação diferentes consoante os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento residissem ou não no território desse Estado-Membro.*

*27. Em especial, nos termos do artigo 43.º, n.º2, do CIRS, as mais-valias realizadas por residentes no momento da alienação de bens imóveis situados em Portugal eram apenas consideradas em 50 % do seu valor. Em contrapartida, para os não residentes, o artigo 72.º, n.º1, do CIRS previa a tributação dessas mesmas mais-valias sobre a totalidade do seu montante à taxa autónoma de 28 %.*

*28. Daqui decorre que, em aplicação destas disposições, a matéria coletável deste tipo de mais-valias não era a mesma para os residentes e para os não residentes. Assim, no que diz respeito à venda de um mesmo bem imóvel situado em Portugal, no caso de realização de mais-valias, os não residentes estavam sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que era aplicada aos residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes*

---

últimos (v., neste sentido, Acórdão de 11 de outubro de 2007, *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, n.º37).

29. Com efeito, enquanto, por força do artigo 72.º, n.º1, do CIRS, um não residente era tributado a uma taxa de 28 % aplicada sobre a matéria coletável correspondente à totalidade das mais-valias realizadas, a consideração de apenas metade da matéria coletável das mais-valias realizadas por um residente permitia que este beneficiasse sistematicamente de uma carga fiscal inferior a esse título, qualquer que fosse a taxa de tributação aplicada à totalidade dos seus rendimentos, uma vez que, segundo as observações apresentadas pelo Governo português, os rendimentos dos residentes estavam sujeitos a um imposto de acordo com uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado era de 48 %, isto embora se pudesse aplicar uma taxa adicional de solidariedade de 2,5 % a rendimentos coletáveis de 80 000 euros a 250 000 euros e de 5 % acima desse valor.

30. Ora, no Acórdão de 11 de outubro de 2007, *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, n.º40), o Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de declarar que a fixação, pelo artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, de uma matéria coletável de 50 % para as mais-valias realizadas apenas por sujeitos passivos residentes em Portugal, e não por sujeitos passivos não residentes, constituía uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º TFUE.

31. Esta constatação não é posta em causa pelo n.º44 do Acórdão de 19 de novembro de 2015, *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765), no qual o Tribunal de Justiça declarou que uma diferença de tratamento entre contribuintes não residentes e contribuintes residentes, que consiste em sujeitar os rendimentos brutos dos primeiros a uma tributação a título definitivo a uma taxa única, através de retenção na fonte, ao passo que os rendimentos líquidos dos segundos são tributados de acordo com uma tabela progressiva que inclui um abatimento de base, é compatível com o direito da União, na medida em que essa constatação está sujeita, todavia, à condição de a taxa única não ser mais elevada do que a taxa resultante da aplicação efetiva para o interessado da tabela progressiva aos rendimentos líquidos que excedem o abatimento de base. Ora, no caso em apreço, como resulta do n.º 9 do presente acórdão, o regime de tributação diferenciado em causa conduz a que os não residentes sejam sistematicamente sujeitos a uma carga fiscal superior à aplicada aos residentes aquando da realização de mais-valias sobre a venda de imóveis.

*32. Nestas condições, a fixação da matéria coletável em 50 % para as mais-valias realizadas por todos os sujeitos passivos residentes em Portugal, e não para os sujeitos passivos não residentes que optaram pelo regime de tributação previsto no artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE.”*

**35.** No tocante à opção pela tributação segundo as modalidades aplicáveis aos residentes, o referido Tribunal, afirma, ainda no mencionado processo, que “42. *Antes de mais, há que salientar que a possibilidade de as pessoas residentes na União ou no EEE optarem, ao abrigo do artigo.º 72.º, n.º 9 e 10, do CIRS, por um regime de tributação análogo ao aplicável aos residentes portugueses e, assim, beneficiarem do abatimento de 50 % previsto no artigo 43.º, n.º 2, desse código permite a um contribuinte não residente, como MK, escolher entre um regime fiscal discriminatório, a saber, o previsto no artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, e outro que não o é.*

*43. Ora, cumpre frisar a este respeito que, no caso em apreço, essa escolha não é suscetível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais.*

*44. 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 63.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório (v., neste sentido, Acórdão de 18 de março de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, n.º 52).*

*45. Por outro lado, como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de precisar, um regime nacional que limite uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado FUE, no caso em apreço a livre circulação de capitais, é incompatível com o direito da União, mesmo que a sua aplicação seja facultativa (v., neste sentido, Acórdão de 18 de março de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, n.º 53 e jurisprudência referida).*

*46. Daqui resulta que a escolha concedida, no litígio no processo principal, ao contribuinte não residente, de ser tributado segundo as mesmas modalidades que as aplicáveis aos contribuintes residentes, não é suscetível de tornar a restrição constatada no n.º 32 do presente acórdão compatível com o Tratado.*

*47. Tendo em conta todas as considerações precedentes, importa responder à questão submetida que o artigo 63.º TFUE, lido em conjugação com o artigo 65.º TFUE, deve ser*

---

*interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutra Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável.”*

**36.** Do exposto decorre, com clareza, ser desnecessário o recurso ao reenvio prejudicial ou à suspensão da instância, não subsistindo, pois, quaisquer dúvidas de que a liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, na parte que considera como base tributável o valor total das mais-valias realizadas pela Requerente no ano fiscal de 2017, enferma de ilegalidade por violação do direito comunitário, tal como declarado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

### **Do direito a juros indemnizatórios**

**37.** A par da anulação parcial do ato de liquidação, e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente cobradas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

**38.** Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, serão 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."* Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

**39.** O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

**40.** No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, a Requerente efetuou o pagamento de importância manifestamente indevida.

**41.** Julgando-se, assim, a ilegalidade da norma em que se fundou a liquidação impugnada, reconhece-se à Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, art.43.º, n.º 1 e CPPT, art. 61.º).

## **V. Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação parcial da liquidação impugnada de IRS e de juros compensatórios, com o conseqüente reembolso da importância indevidamente cobrada, acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios, contados nos termos legais.

**Valor do processo:** Fixa-se o valor do processo em € 12 422,10, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

**Custas:** Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 918,00, a cargo da Requerida.

Lisboa, 13 de abril de 2021,

O árbitro,  
Álvaro Caneira.