

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 281/2020-T

Tema: IRS - Mais-Valias; Não Residentes; Residente em outro Estado-Membro.

SUMÁRIO:

I – A liquidação de IRS 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 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 (parcial) 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 (não residentes), se manifestarem uma opção, não afasta a discriminação negativa, pois é nele imposta uma obrigação de opção que não é extensiva aos residentes.

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 28 de Agosto de 2020, decide no seguinte:

1. Relatório

A... (adiante designado apenas por Requerente), casado, com ..., ..., ..., CP ... Madrid, titular 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 o Requerente diz [...], *Vem, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária aprovado pelo Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro, **apresentar o seu: PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL E DE PRONÚNCIA ARBITRAL, Sobre os seguintes atos:** (i) *Liquidação de IRS n.º 2019 ... e Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019 ..., respeitante ao período de 2018 (cfr. **doc. n.º 1** em anexo); e, (ii) *Indeferimento tácito da Reclamação Graciosa remetida no dia 5/12/2019 (cfr. **doc. n.º 2** em anexo); [...].***

Continua o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a Liquidação de IRS n.º 2019 ... e Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019..., por referência ao período de 2018, no valor de 19.591,20 € [...] e Indeferimento da Reclamação Graciosa – [...]. De facto, a Reclamação Graciosa deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa –..., no dia 05/12/2019 (cfr. **doc. n.º 2 e 3** em anexo), Contudo, até à presente data, o Requerente não obteve qualquer resposta da AT.*

Diz ainda o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Ora, como adiante se demonstrará, o ato de liquidação e o ato de indeferimento tácito em causa contrariam in casu as mais diversas disposições legais e Princípios de Direito, quer do ordenamento jurídico interno, quer do Direito da União Europeia. [...] O presente processo arbitral [...] e está relacionado com o tratamento fiscal, em sede de IRS, dos residentes fiscais dentro do espaço da União Europeia. No caso em apreço, falamos de um residente fiscal em território espanhol, que alienou um imóvel, sito em Portugal. Por esse motivo, o valor da mais-valia – gerada pela venda do imóvel sito em Portugal – deveria apenas ter sido considerado em 50%, para efeitos de apuramento do montante de imposto a pagar. No entanto, [...], a AT entendeu que deveria tributar o Requerente em sede de IRS através da totalidade do valor da mais-valia como rendimento coletável, ao qual foi aplicado a taxa fixa de 28%.*

Completa o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] *Isto significa que a AT cobrou ao Requerente mais 9.828,87 € [...], e ainda cobrou (inexplicavelmente) juros compensatórios no valor de 66,55 € [...], de forma absolutamente ilegal e, por isso, inadmissível. Conclui-se, por isso, que os atos em crise carecem de ser declarados parcialmente nulos, anulando-se parcialmente, por isso, os seus efeitos no ordenamento jurídico, como é de Direito.*

Diz ainda o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Note-se que, a Liquidação não explicita o motivo pelo qual foi aplicada a taxa de 28% a 100% do valor do saldo da mais-valia, não se clarifica sequer a base legal, divergências que foram consideradas como a base para a correção e, como se tal não fosse gravoso o suficiente, quando questionada sobre essa informação a AT não clarificou essa questão. [...]. Em suma, a falta de fundamentação material da liquidação em crise afeta o núcleo essencial do direito fundamental do Requerente e deve, por isso, ser culminada com a NULIDADE, POR VIOLAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL procedimental previsto no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, e no estreito cumprimento do ónus da prova que pendia sobre a AT e o qual se recusou a cumprir, recusando-se a comunicar a devida e competente fundamentação.*

O Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral diz também, *O Requerente tendo sido notificado da Liquidação de IRS n.º 2019 ... e Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019..., incluindo juros compensatórios procedeu, ao pagamento da quantia de € 19.657,75 €, não obstante a plena convicção da ilegalidade parcial do ato tributário em questão. Pelo que, concluindo-se a final pela declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato tributário em apreço, deve o Requerente ser reembolsado dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.*

No Pedido de Pronúncia Arbitral o Requerente requer, a final, ***Termos em que se requer a V. Exa. se digne admitir o presente pedido de constituição e de pronúncia arbitrais, nos termos e para os efeitos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, seguindo-se a tramitação prevista nos artigos 17.º e seguintes e aplicando-se os efeitos mencionados no artigo 13.º do referido diploma, tudo com as devidas consequências legais, concluindo-se a final pela declaração de ilegalidade e anulação parcial da Liquidação n.º 2019... por vício de violação de lei, incluindo constitucional e do Direito Europeu originário e pela condenação da AT à anulação dos atos praticados em consequência do não pagamento da Liquidação ilegal, aqui em crise. Requer-se ainda o reembolso do valor total de 9.895,42 € (9.828,87 € + 66,55 €), acrescidos de juros indemnizatórios.***

Na Resposta, a Requerida diz, *Nos presentes autos está em causa a liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao ano de 2018, e da qual resultou imposto a pagar no valor de € 19.591,20, e o alegado indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, pese embora*

não aprofunde a temática. Alicerçado na alegada ilegalidade da liquidação objeto do pedido em análise requer **i**) a “(...) declaração de ilegalidade e anulação parcial da Liquidação de IRS n.º 2019... por vício de violação de lei, incluindo constitucional e do Direito Europeu originário (...)”, **ii**) a “(...) condenação da AT à anulação dos atos praticados em consequência do não pagamento da Liquidação ilegal (...)”, e, por último, **iii**) o “(...) reembolso do valor total de 9.895,42 € (9.828,87 € + 66,55 €), acrescidos de juros indemnizatórios”.

Mais diz a Requerida na Resposta, *Para tanto defende que “(...) o valor da mais-valia – gerada pela venda do imóvel sito em Portugal – deveria apenas ter sido considerado em 50%, para efeitos de apuramento do montante de imposto a pagar (...)” e que “(...) sem qualquer fundamento e sem a possibilidade de exercício do Direito de Audição Prévia à emissão da Liquidação, a AT entendeu que deveria tributar o Requerente em sede de IRS através da totalidade do valor da mais-valia como rendimento coletável, ao qual foi aplicado a taxa fixa de 28%”. Pelo que, segundo advoga, “(...) impedir a aplicação do referido n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS aos residentes de outro Estado-Membro da União Europeia, consubstancia uma violação do 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” e “(...) a alteração ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, não elimina a discriminação apontada pelos tribunais, sendo que é unanime na jurisprudência, que as alterações da Lei n.º 67-A/2007 não vieram eliminar o efeito discriminatório, mantendo-se assim a violação das normas comunitárias”. No entanto, e ao arrepio da argumentação expendida ao longo de cerca de 70 artigos, de um total de 99, mais alega que a “(...) Liquidação não explicita o motivo pelo qual foi aplicada a taxa de 28% a 100% do valor do saldo da mais-valia, não se clarifica sequer a base legal, divergências que foram consideradas como a base para a correção e, como se tal não fosse gravoso o suficiente, quando questionada sobre essa informação a AT não clarificou essa questão” e que “a falta de fundamentação dos atos em crise coloca a Requerente numa clara situação de desvantagem informativa face à AT”. Razão pela qual defende que “(...) a falta total de fundamentação material da liquidação em crise afeta o núcleo essencial do direito fundamental da Requerente e deve, por isso, ser culminada com a NULIDADE, POR VIOLAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL procedimental previsto no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, e no estreito*

cumprimento do ónus da prova que pendia sobre a AT e o qual esta se recusou a cumprir, recusando-se a comunicar a devida e competente fundamentação”. Entendimento este que escuda nas normas supracitadas e em inúmeras decisões nacionais e do TJUE. Porém, continua a Requerida na Resposta, e como se irá demonstrar supra os pedidos aqui formulados não podem proceder, a atuação da Requerida não é merecedora de qualquer censura, inexistindo, portanto, qualquer vício que inquie a sua validade.

Mais diz a Requerida na Resposta: Analisado o pedido de pronúncia arbitral apresentado, depreende-se que o Requerente quando se reporta à alegada falta de fundamentação o faz por, no seu entender, a Requerida não ter apreciado a reclamação graciosa apresentada em 05/12/2019, tendo, segundo alega, ocorrido indeferimento tácito em 06/04/2020. Salvo o devido respeito, tal alegação está destituída de qualquer fundamento. Ou seja, face ao articulado pelo Requerente nunca podia proceder a alegada “falta total de fundamentação material”. Isto é, a longa argumentação apresentada a propósito da tributação das mais valias dos não residentes contraria a tese que defende. [...]. E é evidente, face ao pedido de pronúncia formulado e à extensa argumentação expendida, que o Requerente percebeu, e bem, o que esteve na base da liquidação impugnada, apesar de não se conformar com as normas legais que regulam a tributação dos não residentes. Face ao exposto, improcede in totum a alegada falta de fundamentação.

Diz ainda a Requerida na Resposta: Em suma, entende o Requerente que preenche os requisitos para que, enquanto não residente em Portugal, mas residente em Estado-Membro da União Europeia, preenche os requisitos para que lhe seja aplicada a taxa consagrada no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, e que a sua não aplicação viola o disposto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Escuda tal entendimento em diversa jurisprudência nacional e comunitária, designadamente em diversos Acórdãos do STA, todos, com exceção de um, embora também este se reporte a situação fáctica distinta, proferidos em quadro normativo distinto do aplicável à situação em discussão, e em decisões do CAAD. No entanto, e como se irá explicar e demonstrar, a posição perfilhada pelo Requerente padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, como melhor se verá. Em discussão, está a aplicabilidade 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. [...]. Soçobram, assim, todos os fundamentos trazidos pelo Requerente e, conseqüentemente, as alegadas ilegalidades assacadas à liquidação objeto do P.P.A..

Também, continua a Requerida na Resposta, o pedido de condenação em juros indemnizatórios terá que improceder por não se verificarem os pressupostos constantes do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: ***Termos em que deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, por não provada, a Requerida absolvida dos pedidos e a liquidação impugnada mantida na ordem jurídica.***

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 1 de Junho de 2020 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.

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 28 de Agosto de 2020.

Em 31 de Agosto 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 3 de Setembro de 2020 a Requerida apresentou Resposta e juntou o Processo Administrativo.

Em 9 de Setembro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *O Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. A Requerida apresentou a sua Resposta e juntou o Processo Administrativo. 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 do Requerente e com a notificação da apresentação das alegações do Requerente, ou com o final desse prazo, na falta de apresentação das mesmas, o prazo para alegações da Requerida. 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, o Requerente deverá efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente, comunicando esse pagamento ao CAAD. Em nome do Princípio da Colaboração das Partes, solicita este Tribunal Arbitral Singular o envio das peças processuais em formato Word. Do presente Despacho Arbitral notifiquem-se ambas as Partes.*

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

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. O Requerente é uma pessoa singular, de nacionalidade portuguesa e que, até 2016, residiu, para efeitos fiscais, em Portugal (conforme Pedido de Pronúncia Arbitral).
- B. Em 2018 o Requerente era residente fiscal em Espanha (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo)
- C. Em Janeiro de 2018 o Requerente alienou a quota parte de 50% que detinha no seguinte imóvel localizado em Portugal: prédio urbano inscrito na matriz da Freguesia de ... e ..., Concelho de Loures, Distrito de Lisboa, sob o artigo ..., fração E (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- D. Em 31 de Julho de 2019 o Requerente apresentou a sua Declaração de IRS, Modelo 3, com o anexo G (mais-valias e outros incrementos patrimoniais), à qual foi dada a seguinte identificação da declaração: ..., ano 2018 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- E. No quadro 8B (Residência Fiscal/ Não Residentes) da Declaração de IRS, Modelo 3, identificada em D do 2.1. dos Factos Provados, o Requerente preencheu o campo 04 (não residente), o campo 06 (residente em país da EU ou EEE), tendo colocado o código 724 (correspondente a Espanha) e o campo 07 (pretende a tributação pelo regime geral) (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- F. A alienação referida em C. do 2.1. dos Factos Provados foi declarada (no anexo G) pelo Requerente na Declaração de IRS, Modelo 3, declaração esta referida em D. do 2.1. dos Factos Provados, da seguinte forma: ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE IMÓVEIS. Titular: A. Realização: Ano: 2018. Mês: 1. Valor: € 180.000,00. Aquisição: Ano: 2015. Mês: 2. Valor: € 95.000,00. Despesas e encargos: € 13.131,40. IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS: Freguesia:... . Tipo: U. Artigo: ... Fração: E. Quota-parte %: 50,00 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- G. Na Declaração referida em D. do 2.1. dos Factos Provados, o Requerente não exerceu a opção de tributação conjunta, com a esposa B..., com residência ..., n.º..., ..., CP ... Madrid, titular do NIF ..., com quem é casado em comunhão de adquiridos (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

- H. O Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 2019-07-31, referente ao ano de 2018, no valor de € 19.657,75, correspondente a € 19.591,20 de imposto e € 66,55 de juros compensatórios, demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- I. Em 10 de Setembro de 2019 o Requerente efetuou o pagamento dos € 19.657,75 indicados em H. do 2.1. dos Factos Provados (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- J. Em 5 de Dezembro de 2019, o Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de Lisboa ..., Reclamação Graciosa, à qual foi dado o seguinte número de processo: ...2019... (data da abertura do Procedimento: 2019-12-05), tributo reclamado: IRS/2018 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- K. Na Reclamação Graciosa referida em J. do 2.1. dos Factos Provados o Requerente requer, a final, o seguinte: *Nestes termos e nos mais de direitos que V. Exas. entendam por conveniente, requer-se: (i) Que seja considerada procedente a presente Reclamação Graciosa; (ii) A anulação parcial da Liquidação de IRS n.º 2019 ... e Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019...; e (iii) Que seja restituído ao Contribuinte o valor de € 9.828,87, pagos a título de IRS e juros compensatórios referentes à correção do exercício de 2018, acrescido de juros indemnizatórios* (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
- L. Em 31 de Maio de 2020 deu entrada o Pedido de Pronúncia Arbitral em causa nos presentes Autos Arbitrais (conforme informação no Sistema de Gestão Processual do CAAD).
- M. Por Ofício datado de 30 de Junho de 2020, no processo de Reclamação Graciosa referido em J. do 2.1. dos Factos Provados, o Requerente foi notificado que *em 30-06-2020 foi proferido despacho de Arquivamento, pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças [...]* e que *nos termos do art.º 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), em anexo, consta a fundamentação da decisão ora notificada* (conforme Processo Administrativo).

- N. Diz o ponto I da Informação junta com o Despacho referido em M. do 2.1. dos Factos Provados: *Informação. Assunto: REC .../2020 – A... [...]. Data: 25-06-2020 [...]. I – DESCRIÇÃO SUMÁRIA DO PEDIDO. A..., com o NIF ..., vem deduzir reclamação graciosa, nos termos do art.º 68.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e art.º 140.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), à liquidação de IRS n.º 2019..., referente ao ano de 2018, que apurou um valor de imposto a pagar no montante de € 19.657,75 (Nota de Cobrança n.º 2019... de 2019-08-02, no valor de € 19.657,75) peticionando: A anulação parcial da liquidação efetuada, e conseqüentemente a restituição do montante de € 9.828,87, pagos a título de IRS e juros compensatórios, acrescido de juros indemnizatórios (conforme Processo Administrativo).*
- O. Diz o ponto VI da Informação junta com o Despacho referido em M. do 2.1. dos Factos Provados: *Informação. Assunto: REC .../2020 – A... [...]. Data: 25-06-2020 [...]. VI – PROJETO DE DECISÃO. Por todo o exposto, propõe-se o arquivamento do pedido, afigurando-se ser de proceder à apensação da presente reclamação à impugnação judicial n.º ...2020..., dando cumprimento ao determinado no art.º 111.º, n.º 3 do CPPT. À Consideração Superior, [...] Técnico Responsável: [...] (conforme Processo Administrativo).*
- P. O Despacho de Arquivamento referido em M. do 2.1. dos Factos Provados refere: [...]. *Despacho. Concordo, pelo que de acordo com os fundamentos constantes da presente informação, respetivo parecer que antecede e com os demais elementos integrantes dos autos, deve a presente reclamação graciosa ser apensa ao Processo Arbitral n.º ...2020..., arquivando-se o pedido da reclamante nos termos e com os fundamentos propostos [...]. Cargo: Chefe de Divisão [...]. Data: 30-06-2020. Pareceres: [...]. Face ao que vem informado e demais elementos que integram os autos, sou de parecer que a presente reclamação graciosa deve ser APENSA ao Processo Arbitral n.º ...2020... (281/2020-T) apresentado em 31-05-2020, tendo em conta a prevalência da decisão judicial face à decisão administrativa, com base nos fundamentos expressos na informação. À consideração superior, Cargo: Chefe de Equipa. [...]. Data: 29-06-2020 [...] (conforme Processo Administrativo).*

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, incluindo o Processo Administrativo.

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, incluindo o Processo Administrativo, consideraram-se provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

3. Matéria de Direito (fundamentação)

Tal como diz o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a Liquidação de IRS n.º 2019... e Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019..., por referência ao período de 2018, no valor de 19.591,20 € [...] e Indeferimento da Reclamação Graciosa – [...].*

Diz ainda o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *O presente processo arbitral [...] e está relacionado com o tratamento fiscal, em sede de IRS, dos residentes fiscais dentro do espaço da União Europeia*¹. No caso em apreço, falamos de um residente fiscal em território espanhol, que alienou um imóvel, sito em Portugal. Por esse motivo, o valor da mais-valia – gerada pela venda do imóvel sito em Portugal – deveria apenas ter sido considerado em 50%, para efeitos de apuramento do montante de imposto a pagar. No entanto, [...], a AT entendeu que deveria tributar o Requerente em sede de IRS através da totalidade do valor da mais-valia como rendimento coletável, ao qual foi aplicado a taxa fixa de 28%.

Diz o Requerente nas Alegações, *O presente processo é referente ao exercício de 2018, e tem por base a Liquidação de IRS n.º 2019... e Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019..., no valor de 19.591,20 € [...]. As questões que se colocam nos presentes autos estão relacionadas com o tratamento fiscal, em sede de IRS, das mais-valias imobiliárias auferidas por residentes fiscais na União Europeia*². [...]. Mais uma vez, reitera-se que a jurisprudência nacional já decidiu sobre a questão decidenda, antes e após as referidas alterações concretizadas pela Lei [...]. Termos em que se requer [...] que julgue a presente Pronúncia Arbitral totalmente procedente, por erro sobre os Pressupostos de Facto e Vício de Direito, inclusive de Lei Constitucional do Direito Europeu originário, com a consequente declaração de ilegalidade do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa em causa, e a inerente anulação da Liquidação de IRS de 2018, devendo a AT ser condenada a repor a legalidade, sendo decretado o reembolso do valor de 9.895,42 €, acrescido de juros indemnizatórios.

Diz a Requerida na Resposta: *Em suma, entende o Requerente que preenche os requisitos para que, enquanto não residente em Portugal, mas residente em Estado-Membro da União Europeia, preenche os requisitos para que lhe seja aplicada a taxa consagrada no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, e que a sua não aplicação viola o disposto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Escuda tal entendimento em diversa jurisprudência nacional e comunitária, designadamente em diversos Acórdãos do STA, todos, com exceção de um, embora também este se reporte a situação fáctica distinta, proferidos em quadro normativo distinto do aplicável à situação em discussão, e em decisões do CAAD. No*

¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

entanto, e como se irá explicar e demonstrar, a posição perfilhada pelo Requerente padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, como melhor se verá.

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 (no caso, em Espanha), 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***³.

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**⁴ previstas nas alíneas a), [...] do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, **é apenas considerado em 50% do seu valor**⁵.*

³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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: 2015. Coeficiente: 1,02.*

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 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%⁶: a) As mais-valias previstas nas alíneas a) [...] do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por não residentes em território português⁷ 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 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), 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,

Tal como é afirmado pelo Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *o Requerente residente num outro Estado Membro da União Europeia (facto que não é contestado pela AT), com o qual existe intercâmbio de informações em matéria fiscal, foi alvo de uma liquidação de IRS que se encontra ferida de ilegalidade parcial.*

Por esse motivo, continua o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, o apuramento da mais-valia e a Liquidação de IRS deveriam ter sido calculados nos seguintes termos: 25. Para calcular a mais-valia decorrente da alienação de um imóvel, adquirido por contrato de “compra e venda”, tal como referido na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, deve retirar-se ao valor da venda do imóvel o valor de aquisição após a aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda, subtraindo a esse resultado os encargos com a aquisição e a venda, bem como as despesas com a valorização do imóvel, o que é o mesmo que dizer: - Mais-valia = Valor da venda – (Valor da aquisição x Coeficiente de desvalorização da moeda) – Encargos com aquisição e venda – Despesas com valorização. 26. Para esse efeito, cabe recordar que, como se tem vindo a demonstrar, os valores de referência são: - Valor de

⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

aquisição: 95.000 €. - Valor de realização: 180.000 €. Custos: 13.131,40 €. Coeficiente de desvalorização da moeda: 1,02. 27. **Por esse motivo, o valor da mais-valia gerada na esfera do Requerente foi 69.968,60 €⁸** [...]. 28. Nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias é apenas considerado em 50% para efeitos aplicação do imposto. 29. Por este motivo, o valor de imposto devido pelo Requerente é 9.795,60 € [...] e não 19.591,20 € [...], como impôs a AT na Liquidação em crise. Venda: 180.000,00 €. Compra: 95.000,00 €. 2015: 1,02. Custos: 13.131,40 €. Mais-valia 50%: 34.984,30 €. Imposto 28%: 9.795,60 €. 30. Ressalve-se e repita-se: a diferença entre esses dois valores é de 9.828,87 € [...], acrescido dos juros compensatórios no valor de 66,55 € [...]. 31. Neste sentido, chegamos à conclusão de que a AT, após o cálculo da mais-valia com base nas informações declaradas na Modelo 3, aplicou cegamente a taxa de 28% ao valor total da mais-valia apurada. 32. Isto significa que a AT tributou o Requerente ignorando expressamente a sua residência num Estado Membro da União Europeia desde 2016. Ora, o Requerente reside em Espanha, desde 2016, tal como é do conhecimento oficioso da AT, dado que o Requerente comunicou devida e atempadamente a alteração da sua morada para Espanha. 34. Neste sentido, deveria a AT ter considerado a residência na União Europeia e aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, [...].

Ou seja, para o Requerente foram pagos, em excesso, € 9.828,87, acrescido dos juros compensatórios no valor de € 66,55. Veja-se o que diz o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral: *Ressalve-se e repita-se: a diferença entre esses dois valores é de 9.828,87 € [...], acrescido dos juros compensatórios no valor de 66,55 €.* Veja-se, igualmente, o que requer o Requerente, a final, no pedido do Pedido de Pronúncia Arbitral: *Requer-se ainda o reembolso do valor total de 9.895,42 € (9.828,87 € + 66,55 €), acrescido de juros indemnizatórios.*

Na Resposta a Requerida diz, *Em discussão, está a aplicabilidade 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.*

⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Continua a Requerida na Resposta, *Se é certo que no Acórdão do TJCE, de 11/10/2007, entendimento igualmente sufragado pelos Acórdãos do STA identificados pelo Requerente, 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 CIRS, 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 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”, igualmente se assinala que o quadro normativo atual e aplicável à situação objeto dos autos é distinto, como, aliás, bem ilustra a decisão proferida pelo CAAD no P. 539/2018- T, como de seguida se transcreve, “Assim, **ao não ter optado pela tributação das suas mais-valias imobiliárias, pela aplicação das taxas do artigo 68.º do CIRS e das demais regras aplicáveis aos residentes, mas sim pelas taxas gerais, não assiste razão ao Requerente.** Aliás, nem aos residentes as normas do CIRS permitem esta dualidade de tratamento, ou seja, redução a 50% das mais-valias imobiliárias e aplicação das taxas do artigo 72.º do CIRS, obrigando sempre, neste caso, ao englobamento deste saldo com os demais rendimentos para aplicação à totalidade dos rendimentos auferidos as taxas gerais do artigo 68.º do Código do IRS. **O regime escolhido pelo Requerente, embora invoque que é um residente na União Europeia, foi o da tributação pelas taxas do artigo 72.º aplicáveis a não residentes e não as aplicáveis a residentes, pelo que o regime escolhido deve ser aplicado "in toto", como procedeu, e bem, a Requerida, no entender do Tribunal.** Assim sendo, não se poderá invocar a discriminação negativa como pretende o Requerente e isto porque as suas opções foram respeitadas. Recordar-se que o Acórdão do TJCE de 2007OUT11 (Hollman) foi proferido antes das alterações introduzidas ao artigo 72.º do CIRS, já anteriormente citadas, precisamente para permitir uma tributação igualitária entre residentes em território português e não residentes, desde que os sujeitos passivos o requeiram - o que não foi o caso. Nesta conformidade, entende este Tribunal que a liquidação impugnada não sendo incompatível com o disposto no artigo 63.º do TFUE, dada a*

opção do Requerente, julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral (...)” (evidenciados nossos).

Mais diz a Requerida na Resposta, *Como o Requerente sabe, apesar de não ter assinalado o campo correto na declaração, no sentido de adaptar a legislação nacional à decisão do TJCE, foi aditado ao artigo 72.º do CIRS, o n.º 7, atual n.º 9, cuja redação à data dos factos, era o seguinte: “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” (evidenciado nosso). Igualmente o n.º 8, atual n.º 10, do mesmo artigo e diploma legal, também aditado pela Lei n.º 67-A/2007, prescrevia, à data dos factos, que “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”. Por força dessa alteração legislativa as declarações de rendimentos de IRS respeitantes aos anos fiscais de 2008 e seguintes têm um campo para que possa ser exercida a opção pela taxa consagrada no artigo 68.º do CIRS.*

Continua a Requerida na Resposta, *Compulsada a declaração de IRS entregue pelo Requerente verifica-se que no Quadro 8 do Rosto foi assinalado o campo 4 (não residente), o campo 6 (residência em país da UE) e o campo 7 (pretende a tributação pelo regime geral aplicável aos não residentes). Pelo que, uma vez mais, o alegado pelo Requerente não pode obter provimento. 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 CIRS, e 11, total dos rendimentos obtidos no estrangeiro. Não o tendo feito, como evidencia a Mod. 3, não pode agora vir agora imputar a responsabilidade do seu erro/ falha à Requerida. Ademais, a norma estabelecida no n.º 2 do artigo 43.º, e cuja aplicação o Requerente defende, encontra-se no capítulo II do CIRS que tem como epígrafe “Determinação do rendimento coletável”. Ou seja, estamos perante a determinação do rendimento. Para efeitos de incidência, e no que respeita à matéria das mais-valias que nos ocupa, relevantes são os artigos 9.º e 10.º do CIRS.*

Assim, o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS não é aplicável ao caso aqui em análise. Improcede, assim, a argumentação aduzida pelo Requerente.

Diz ainda a Requerida na Resposta, *E não se diga, como faz o Requerente, que o quadro normativo atual, resultante da alteração legislativa ocorrida em 2007 para vigorar a partir de 2008, continua a violar o artigo 63.º do TFUE. É jurisprudência assente que “(...) o uso da residência como elemento de conexão, bem como a diferenciação fiscal entre sujeitos passivos residentes e não residentes, tanto na legislação interna dos Estados como nas Convenções sobre Dupla Tributação, é aceitável e não contraria as liberdades de circulação, nem consubstancia uma discriminação contrária aos Tratados Europeus”. Pugar por um entendimento diverso do supra consubstanciaria uma discriminação positiva, violadora do princípio constitucional da igualdade, e totalmente inaceitável à luz do direito nacional e comunitário. Soçobram, assim, todos os fundamentos trazidos pelo Requerente e, conseqüentemente, as alegadas ilegalidades assacadas à liquidação objeto do P.P.A..*

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 nos seguintes Processos Arbitrais (CAAD): Processo n.º 600/2018-T, com Decisão Arbitral datada de 8 de Abril de 2019, Processo n.º 687/2018-T⁹, com Decisão Arbitral datada de 26 de Julho de 2019, Processo n.º 63/2019-T, com Decisão Arbitral datada de 18 de Junho de 2019, Processo n.º 846/2019-T, com Decisão Arbitral datada de 6 de Junho de 2020 e no Processo n.º 842/2019-T¹⁰, com Decisão Arbitral datada de 28 de Agosto 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

⁹ Processo Arbitral onde o signatário foi o Árbitro em Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰ Processo Arbitral onde o signatário foi o Árbitro em Tribunal Arbitral Singular.

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**¹¹ 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 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**¹²; – 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**¹³, 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**¹⁴; – 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 noutra 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**¹⁵, em suma, que – **o regime inicial do artigo 72.º do CIRS foi considerado incompatível com o Direito da União Europeia**¹⁶ 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**

¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 residentes¹⁷, 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 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.

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 600/2018-T, **3.2.2. Apreciação da questão**¹⁸. 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,**

¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de 28%), enquanto os residentes estão sujeitos a um imposto progressivo sobre o rendimento¹⁹. Nesse acórdão entendeu-se que é incompatível com a norma que assegura aquela liberdade de circulação de capitais (...) um regime que «sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutra Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel». Esta jurisprudência foi recentemente reafirmada no Despacho do TJUE (sétima secção) de 06-09-2018, processo C-184/18, em que se entendeu que «uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado nesse Estado-Membro, 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». 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 Europeia²⁰. No entanto²¹, 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-

¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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, 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**²². [...]. 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**²³. **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**

²² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 fiscais²⁴. 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 facultativa²⁵. Decorre do exposto que a escolha concedida ao contribuinte não residente através da opção de equiparação, não neutraliza a discriminação²⁶. 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 facultativa²⁷ (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 direito²⁸. 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 contribuinte²⁹. 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

²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁹ 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 direito³⁰. 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 contribuinte³¹ (v., neste sentido, acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Beker, C 168/11, EU:C:2013:117, n.º 62 e jurisprudência referida).

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 600/2018-T, 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 efectuada nas liquidações impugnadas, o que justifica sua anulação³², 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 acompanha este entendimento.

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

³⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

entendimento na **Decisão Arbitral** (em Tribunal Arbitral Singular) **que proferiu no Processo n.º 687/2018-T.**

Vejam também essa Decisão Arbitral,

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 residente³³, acrescenta-se, em Portugal, desde 08.01.2015, data em que alterou a residência fiscal para Madrid, Espanha. Diz o Requerente na Reclamação Graciosa: 1. A Liquidação reporta-se ao ano de 2017, e foi emitida em 05.07.2018. 2. A liquidação evidencia um valor a pagar de EUR 15.141,87, resultante da aplicação de 28% sobre as mais-valias EUR 54.078,14. Acrescenta o Requerente, no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] resultantes de mais-valias da venda de um imóvel do Requerente – único rendimento existente e devidamente declarado [...]. Conforme C., D. e E. do 2.1 dos Factos Provados, o Requerente adquiriu a fração autónoma melhor identificada em C. do 2.1 dos Factos Provados, em 29 de Julho de 2015 e vendeu-a em 17 de Março de 2017, tendo declarado, relativamente ao ano de 2017, uma mais-valia de € 54.078,14. Conforme G. do 2.1 dos Factos Provados, depois de apresentar a competente declaração de IRS, relativa ao ano de 2017, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2018..., datada de 5 de Julho de 2018, no valor de € 15.141,87. A AT (aqui Requerida) aplicou a taxa de 28% aos € 54.078,14, ou seja, aplicou a taxa de 28% à totalidade do valor (rendimento), a título de mais-valias, declarado pelo Requerente³⁴. 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 devido³⁵. 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

³³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*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, 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. [...]. 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, [...]. 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, **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, 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”³⁶. 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 arbitral³⁷.

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 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

³⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁷ 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 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)**³⁸, 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**³⁹.”

Também nos presentes Autos Arbitrais a Requerida argumenta desta forma. Veja-se o que diz a Requerida na Resposta, *Se é certo que no Acórdão do TJCE, de 11/10/2007, entendimento igualmente sufragado pelos Acórdãos do STA identificados pelo Requerente, 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 CIRS, 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*

³⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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”, **igualmente se assinala que o quadro normativo atual e aplicável à situação objeto dos autos é distinto**⁴⁰, como, aliás, bem ilustra a decisão proferida pelo CAAD no P. 539/2018- T, como de seguida se transcreve, “Assim, **ao não ter optado pela tributação das suas mais-valias imobiliárias, pela aplicação das taxas do artigo 68.º do CIRS e das demais regras aplicáveis aos residentes, mas sim pelas taxas gerais, não assiste razão ao Requerente. Aliás, nem aos residentes as normas do CIRS permitem esta dualidade de tratamento, ou seja, redução a 50% das mais-valias imobiliárias e aplicação das taxas do artigo 72.º do CIRS, obrigando sempre, neste caso, ao englobamento deste saldo com os demais rendimentos para aplicação à totalidade dos rendimentos auferidos as taxas gerais do artigo 68.º do Código do IRS. O regime escolhido pelo Requerente, embora invoque que é um residente na União Europeia, foi o da tributação pelas taxas do artigo 72.º aplicáveis a não residentes e não as aplicáveis a residentes, pelo que o regime escolhido deve ser aplicado "in toto", como procedeu, e bem, a Requerida, no entender do Tribunal. Assim sendo, não se poderá invocar a discriminação negativa como pretende o Requerente e isto porque as suas opções foram respeitadas. Recorda-se que o Acórdão do TJCE de 2007OUT11 (Hollman) foi proferido antes das alterações introduzidas ao artigo 72.º do CIRS, já anteriormente citadas, precisamente para permitir uma tributação igualitária entre residentes em território português e não residentes, desde que os sujeitos passivos o requeiram - o que não foi o caso. Nesta conformidade, entende este Tribunal que a liquidação impugnada não sendo incompatível com o disposto no artigo 63.º do TFUE, dada a opção do Requerente, julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral (...)” **(evidenciados nossos)**⁴¹. Como o Requerente sabe, apesar de não ter assinalado o campo correto na declaração, no sentido de adaptar a legislação nacional à decisão do TJCE, foi aditado ao artigo 72.º do CIRS, o n.º 7, atual n.º 9, cuja redação à data dos factos, era o seguinte: “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,**

⁴⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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” (evidenciado nosso). Igualmente o n.º 8, atual n.º 10, do mesmo artigo e diploma legal, também aditado pela Lei n.º 67-A/2007, prescrevia, à data dos factos, que “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”. Por força dessa alteração legislativa as declarações de rendimentos de IRS respeitantes aos anos fiscais de 2008 e seguintes têm um campo para que possa ser exercida a opção pela taxa consagrada no artigo 68.º do CIRS.

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 noutra Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel». Esta jurisprudência foi recentemente reafirmada no Despacho do TJUE (sétima secção) de 06-09-2018, processo C-184/18, em que se entendeu que «uma legislação de um Estado Membro, como a que está em causa no processo principal, que sujeita as mais valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado nesse Estado Membro, efetuada por um residente num Estado terceiro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, nesse mesmo tipo de operações, sobre as mais valias realizadas por um residente naquele Estado Membro 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**⁴². Assim, continua a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, não há jurisprudência específica do TJUE sobre a compatibilidade do regime introduzido pela Lei n.º 67-A/2007, nos n.ºs 7 e 8 do CIRS com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. **No entanto**⁴³, 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**⁴⁴. Chama este Tribunal Arbitral Singular, aqui, novamente à argumentação a Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019,*

⁴² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

para destacar, Assim, é seguro que o regime de tributação a taxa liberatória previsto no artigo 72.º do CIRS, na redacção vigente em 2017, é incompatível com o referido artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, pois torna a transferência de capitais menos atractiva para os não residentes e constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo Tratado. 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 impugnada⁴⁵. 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 residentes⁴⁶.

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 o 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 residentes⁴⁷.

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*

⁴⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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**⁴⁸. 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**⁴⁹». **Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento**⁵⁰. 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**⁵¹. **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**⁵². 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

⁴⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 caráter 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).

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

A Decisão Arbitral no Processo n.º 687/2018-T continua, **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 TFUE⁵³. 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 TJUE⁵⁴. 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 arbitral⁵⁵. Uma última referência à Decisão Arbitral n.º 600/2018-T, datada de 8 de Abril de 2019, Aliás, o Supremo Tribunal**

⁵³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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/2007⁵⁶. 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 prejudicial⁵⁷.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

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 identificados⁵⁸. 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**

⁵⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 noutro 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 enquadrou e fundou a jurisprudência citada que, de seguida, para melhor 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**

impende sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes, a opção de equiparação não é, segundo entendemos, susceptível de excluir a discriminação em causa⁵⁹. 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. Salaria aquele órgão jurisdicional que “a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório”, frisando que essa escolha não é passível de excluir os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais. E continua aquele tribunal revelando o paradoxo: “o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência (...) validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 49.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório”. Conclui o TJUE que o Tratado “se opõe a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal (...) apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes”. **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**⁶⁰. **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**

⁵⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

competência dos Estados-Membros⁶¹. 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, 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-Terceiros⁶², 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

⁶¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

artigo 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes⁶³. 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 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)**⁶⁴. 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. 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**

⁶³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

e excluir dessa limitação as mais-valias realizadas por um residente noutra Estado Membro ou países terceiros⁶⁵, 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 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**⁶⁶. 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**⁶⁷, 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

⁶⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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. 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. 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 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**⁶⁸. 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

⁶⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 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%**⁶⁹. 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**⁷⁰. 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

⁶⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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**⁷¹. 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 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**⁷². 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 IRS⁷³ ⁷⁴ 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 TFUE⁷⁵ ⁷⁶.

⁷¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷³ Na Decisão Arbitral no Processo n.º 63/2019-T.

⁷⁴ Destaque deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁵ Na Decisão Arbitral no Processo n.º 63/2019-T.

⁷⁶ Destaque deste Tribunal Arbitral Singular.

Continua a Decisão Arbitral no Processo n.º 63/2019-T, 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.

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%⁷⁷, 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 capitais⁷⁸. 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*

⁷⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*direito europeu*⁷⁹. 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*⁸⁰: “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 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)*⁸¹. 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*

⁷⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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”⁸². 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 que tenham sido realizadas por um residente noutra Estado membro da União Europeia”⁸³.

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 8⁸⁴ (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 redacção: “[...]”. 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 questionadas⁸⁵. 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

⁸² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

especificamente aplicável a residentes noutra 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**⁸⁶. 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 comparativamente aos residentes insuscetível de excluir a discriminação em causa**⁸⁷. 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 noutra 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**⁸⁸. **Na realidade, o regime de equiparação atualmente previsto no artigo 72.º do Código do IRS não afasta o carácter discriminatório do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, não podendo o contribuinte achar-se na circunstância de ter que**

⁸⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

optar por dois regimes, um legal e outro ilegal⁸⁹. 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 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,**

⁸⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

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 correcção 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”⁹⁰. 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 impugnadas⁹¹.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

⁹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Aqui chegados,

Ficou provado nestes Autos Arbitrais que, na liquidação de IRS impugnada pelo Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira (aqui Requerida) tributou a totalidade da mais-valia obtida pelo Requerente (não residente em Portugal e residente em Espanha) à taxa de 28%, ou seja, aplicou a taxa de 28% aos € 69.968,60 (totalidade da mais-valia obtida pelo Requerente/ rendimento global para determinação da taxa), resultando, assim, um valor a pagar pelo Requerente de € 19.591,20.

A este valor de € 19.591,20, a liquidação de IRS impugnada acresceu juros compensatórios no valor de € 66,55, pelo que, o Requerente pagou o valor total de € 19.657,75 (€ 19.591,20 + € 66,55).

Repete-se, para o Requerente foram pagos, em excesso, € 9.828,87, acrescido dos juros compensatórios no valor de € 66,55. Veja-se o que diz o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral: *Ressalve-se e repita-se: a diferença entre esses dois valores é de 9.828,87 € [...], acrescido dos juros compensatórios no valor de 66,55 €.* Veja-se, igualmente, o que requer o Requerente, a final, no pedido do Pedido de Pronúncia Arbitral: *Requer-se ainda o reembolso do valor total de 9.895,42 € (9.828,87 € + 66,55 €), acrescido de juros indemnizatórios. Ou seja, o Requerente considerou 50% dos € 19.657,75 (valor total pago), i.e., € 9.828,87, acrescido de € 66,55 (juros compensatórios), dando assim um valor de € 9.895,42 (valor que o Requerente requer o reembolso).*

Pelo exposto,

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a Liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 2019-07-31, no valor total de € 19.657,75, respeitante ao período de 2018, Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019..., sofre de 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 da mais-valia realizada pelo Requerente mais de 50% do seu valor.

Analisada que foi a Liquidação de IRS n.º 2019..., respeitante ao período de 2018, no valor total de € 19.657,75, entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor pago em excesso pelo Requerente é o valor de € 9.862,15 (correspondente a € 9.795,60 + € 66,55) e não o valor de € 9.895,42, uma vez que o Requerente pagou o valor total de € 19.657,75,

mas só deveria ter pago o valor de € 9.795,60. Veja-se: total do rendimento para determinação da taxa: € 34.984,30 (correspondente a € 69.968,60 x 50%). Taxa: 28%. Coleta Total: € 9.795,60 (correspondente a € 34.984,30 x 28%). Juros Compensatórios pagos pelo Requerente: € 66,55. $€ 9.795,60 + € 66,55 = € 9.862,15$ (valor que este Tribunal Arbitral Singular entende que foi pago em excesso pelo Requerente).

Assim,

É entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a Liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 2019-07-31, no valor total de € 19.657,75, respeitante ao período de 2018, Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019..., sofre de 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 pelo Requerente mais de 50% do seu valor, devendo, por isso, ser parcialmente anulada (no caso, anulada no valor de € 9.862,15). Pelas mesmas razões, a Decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa sofre de vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anulada.

Em consequência,

Este Tribunal Arbitral Singular julga procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo Requerente, anulando parcialmente (no caso, anulação no valor de € 9.862,15) a Liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 2019-07-31, no valor total de € 19.657,75, respeitante ao período de 2018, Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019.... É igualmente anulada a Decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada pelo Requerente.

Nos termos do artigo 100.º da Lei Geral Tributária (LGT), *A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*

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 (parcial) da liquidação de IRS, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

4. Pedido de restituição da quantia paga pelo Requerente e pedido de juros indemnizatórios

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

Veja-se o que diz o Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral: *O Requerente tendo sido notificado da Liquidação de IRS n.º 2019... e Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019..., incluindo juros compensatórios procedeu ao pagamento da quantia de € 19.657,75, [...]. Pelo que, concluindo-se a final pela declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato tributário em apreço, deve o Requerente ser reembolsado dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.*

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 o Requerente efetuou o pagamento integral da Liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 2019-07-31, no valor total de € 19.657,75, respeitante ao período de 2018, Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019... .

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

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, consequentemente, justifica-se a restituição da quantia paga em excesso pelo Requerente, no caso, a quantia de € 9.862,15 (€ 9.795,60 + € 66,55).

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

5. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo Requerente, declarando parcialmente ilegal (ilegal no valor de € 9.862,15) a Liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 2019-07-31, no valor total de € 19.657,75, respeitante ao período de 2018, Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019... e declarando ilegal a Decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada pelo Requerente.
- b) Em consequência, anular parcialmente (anular no valor de € 9.862,15) a Liquidação de IRS n.º 2019..., datada de 2019-07-31, no valor total de €

- 19.657,75, respeitante ao período de 2018, Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2019... e anular a Decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa.
- c) Condenar a Requerida a restabelecer a situação que existiria se o acto tributário não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.
 - d) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o valor de imposto e juros indevidamente pagos por este, no montante de € 9.862,15.
 - e) Condenar a Requerida a pagar ao Requerente juros indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao valor indevidamente pago pelo Requerente, desde a data em que o Requerente efetuou o pagamento, até ao integral e efetivo pagamento do valor a restituir ao Requerente.
 - 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 **€ 9.862,15**.

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 € 9.862,15, correspondente à importância cuja anulação o Requerente pretende.

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 € 918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O montante das custas fixado em **€ 918,00**, fica **a cargo da Requerida**.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Dezembro de 2020

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)