

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 267/2020-T**

**Tema: IRS – Mais-Valias Imobiliárias – Não residentes.**

**SUMÁRIO:** A norma do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS é ilegal por violação do artigo 63.º do TFUE. Aquela norma ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas e provenientes de rendimentos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS apenas para residentes em Portugal, e só extensiva a não residentes, por via de um procedimento de opção declarativa, é ilegal por violação do direito comunitário.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. A..., com o número de identificação fiscal..., residente em ..., ... ..., em França, (doravante designada por Requerente), apresentou um pedido de constituição de Tribunal arbitral singular, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (RJAT) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. No pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 16.05.2020, a Requerente pretende que o Tribunal declare a ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, que correu termos sob o processo n.º ...2019..., na Direção de Finanças de ..., deduzida contra o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2018, com o n.º 2019..., no valor de € 14.458,05, bem como pretende a anulação, parcial, do ato de liquidação de IRS, com a inerente restituição do valor de € 7.299,03, e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido até à data do respetiva restituição.

3. A Requerente fundamenta a sua pretensão na circunstância de considerar que existe ilegalidade no ato de liquidação do IRS, uma vez que a atuação da AT é ilegal e discriminatória quando limita a tributação a 50% das mais-valias obtidas por residentes na alienação de imóveis e sujeita o mesmo tipo de rendimento a tributação na totalidade, quando a mais-valia é obtida por não residentes.

4. A Requerente defende que esta atuação da AT, que se baseia na exclusão do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS aos residentes em outro Estado-Membro da União Europeia, viola a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.<sup>o1</sup> do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

5. O pedido de constituição do Tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.º Presidente do CAAD e de imediato foi notificado à AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por Requerida).

6. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal arbitral singular, tendo aceitado o encargo nos termos legalmente previstos.

---

<sup>1</sup> 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.

7. Tendo sido notificadas desta designação, as Partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

8. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 27.08.2020 verificou-se a constituição do Tribunal arbitral.

9. Em 07.09.2020 foi proferido despacho arbitral para a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.

10. Em 03.10.2020, a Requerida veio juntar aos autos a sua resposta, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida. Com a sua resposta a Requerida juntou o processo administrativo (PA).

11. A Requerida alega que a alteração introduzida no artigo 72.º do Código do IRS, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, sanou o vício de que padecia a legislação nacional, nos termos julgados pelo Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 11 de outubro de 2007, proferido no processo C-443/06, em cujo ponto 61 do decisório foi equacionada a questão de saber se: “ Face às considerações expostas, importa responder à questão colocada que o artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é 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”.

12. A Requerida alega que o quadro legal em que a Requerente cumpriu a obrigação declarativa e que determinou a liquidação de IRS do ano de 2018, ora impugnada, “já não é aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, tendo em conta que foi efetuada uma alteração à lei por força do aditamento dos n.ºs 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12”.

13. E que “a alteração operada por via da introdução dos atuais n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º, do Código do IRS, veio permitir que, tanto residentes como não residentes, beneficiem do regime previsto no artigo 43.º, n.º 2 (consideração do saldo da mais-valia em apenas 50% do seu valor), do mesmo Código, desde que OPTEM pelo englobamento dos rendimentos obtidos tanto em Portugal como fora deste território”

14. Assim, a Requerente podia ter optado que os rendimentos de mais-valias fossem tributados à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, sendo que a determinação da taxa teria em conta todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, opção que decidiu não fazer.

15. A Requerida entende que a interpretação que faz do quadro legal aplicável à situação em crise cumpre escrupulosamente o direito comunitário, não se verificando qualquer ilegalidade, pelo que deve ser mantido o ato de liquidação de IRS do ano de 2018, e ser considerado integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

16. A Requerida defende, ainda, que, uma vez que a jurisprudência do TJUE inserida no acórdão “caso Hollmann” – processo n.º C-443/06 – e no acórdão proferido no processo C-184/18, não é vinculativa, e dado que a alteração introduzida no artigo 72.º do Código do IRS, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, configura um novo quadro legal que ainda não foi alvo de análise para efeitos de verificação da sua compatibilidade com o direito comunitário, é forçoso considerar que se levantam dúvidas suficientes que obstam à aceitação do entendimento advogado pela Requerente sem a prévia consulta do TJUE.

17. Assim, defende a Requerida que o Tribunal arbitral deve suspender a instância e sujeitar a questão controvertida à apreciação do TJUE, nos termos previstos no artigo 267.º TJUE (reenvio prejudicial), instituto a que o Estado Português se vinculou nos termos do TFUE.

18. Em face do conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, que se julga suficiente para a decisão, por despacho de 06.11.2020, o Tribunal arbitral decidiu: i) dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; e ii) determinar que, por força da aplicação conjunta do previsto no artigo 91.º, n.º 5, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos

(CPTA), e no artigo 120.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, as Partes procedessem à apresentação das respetivas alegações. Uma vez que as alegações eram facultativas, as Partes optaram por não as produzir.

## **II. SANEAMENTO**

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

20. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).

21. Não existem nulidades nem outros vícios que invalidem o processo e que obstem ao conhecimento e apreciação do mérito do pedido.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### **III.1 MATÉRIA DE FACTO**

#### **III.1.1 Factos provados**

22. Com base nos articulados e nos diversos elementos documentais que integram o processo arbitral, o Tribunal destaca os elementos factuais infra descritos que, não tendo sido contestados pelas Partes, se consideram provados:

22.1 Atualmente e no ano de 2018, a Requerente vivia em França.

22.2 Em 28.06.2019, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos Modelo 3-IRS, relativa ao IRS do ano de 2018, declaração que integrou o Anexo G (Mais-valias e outros

---

incrementos patrimoniais), no qual foi declarada a transmissão de dois imóveis, com a identificação da quota-parte de que a Requerente era titular.

22.3 Os imóveis identificados no Anexo G da declaração de rendimentos do IRS do ano de 2018, são os prédios urbanos, inscritos sob os artigos ... e ... da freguesia de ..., distrito de Braga, e ambos descritos sob o artigo ... na Conservatória do Registo Predial de ... .

22.4 Os dois referidos imóveis, na quota-parte (50%) de que a Requerente era titular, foram alienados no ano de 2018, sendo que a respetiva titularidade fora proveniente da herança aberta por óbito de B..., na qualidade de herdeira.

22.5 A alienação da quota-parte dos imóveis ocorreu em 13 de novembro de 2018, e no Anexo G da declaração do IRS foi declarado um valor total de realização de € 76.250,00 (€ 38.125,00 + € 38.125,00), e um valor total de aquisição de € 20.380,00 (€ 10.190,00 + 10.190,00). Foi ainda declarado o valor de € 3.826,00 relativo as despesas e encargos.

22.6 A Requerente na declaração modelo 3-IRS do ano de 2018, assinalou o campo 04 (não residente), o campo 06 (residente na EU) e o campo 07 (tributação pelo regime geral).

22.7 No procedimento de liquidação do IRS do ano de 2018, a AT apurou um rendimento global de € 51.635,9, o que determinou um IRS a pagar no valor de € 14.458,05. A taxa aplicada na liquidação do imposto foi de 28%, conforme previsto no n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS.

22.8 Em 04.09.2019, a Requerente procedeu ao pagamento do imposto, no valor de € 14.458,05.

22.9 Em 27.12.2019, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRS n.º 2019..., no valor € 14.458,05, com fundamento em ilegalidade da liquidação, por violação do artigo 63.º do TFUE.

22.10 A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., com base em delegação de competências, e datado de 26.02.2020. A Requerente foi notificada do despacho de indeferimento da reclamação graciosa através do ofício n.º..., datado de 26.02.2020, da Direção de Finanças de ... .

### **III.1.2 Factos não provados**

23. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes e juntos ao processo arbitral, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

### **III.2 DO PEDIDO DE REENVIO PREJUDICIAL**

24. A Requerida invocou os normativos do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, e solicitou que, uma vez que a jurisprudência do TJUE não deve ser vinculativa atentas as alterações que foram introduzidas, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, no artigo 72.º do Código do IRS que sanaram o vício de que padecia a legislação nacional, nos termos julgados no Acórdão do TJUE, proferido no processo C-443/06, de 11 de outubro de 2007.

25. O artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia estabelece que:

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

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

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

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

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

26. Há que salientar que o TJUE, no âmbito do acórdão proferido no processo C-377/13, de 12 de junho de 2014, se pronunciou sobre o carácter vinculativo das decisões do Tribunal arbitral, e considerou que este apresenta todos os elementos necessários para ser qualificado de órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º do TFUE. Importa, então, decidir sobre o pedido de reenvio prejudicial.

27. A matéria controvertida decorre do quadro legal vigente no Código do IRS, no tocante à tributação das mais-valias imobiliárias obtidas por cidadãos residentes em território nacional e por cidadãos residentes noutra Estado-Membro da União Europeia, incluindo em países terceiros, em concreto, está em causa a não aplicação direta do normativo do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos não residentes em território português.

28. Esta questão já foi apreciada previamente pelo TJUE, tendo sido reconhecida a sua desconformidade face ao disposto no artigo 63.º do TFUE - Acórdão Hollmann do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), proferido em 11.10.2007, processo C-443/06.

29. A Requerida alega que o quadro legal vigente em 2018, ano a que se refere o ato tributário impugnado, não é o mesmo do que existia aquando da prática do ato que foi alvo de apreciação do TJUE no referido Acórdão Hollman.

30. Há que considerar que a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, aditou ao artigo 72.º do Código do IRS o n.º 7 (atual n.º 14), 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), 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.*”

31. Por sua vez, o n.º 8 (atual n.º 15) do mesmo artigo e diploma legal, também aditado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, 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.”*

32. As alterações legislativas feitas ao Código do IRS em sede de tributação de mais-valias entraram em vigor em 01 de janeiro de 2008, pelo que a partir desta data no tocante à tributação dos rendimentos qualificados como mais-valias originadas pela transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, passaram a existir dois regimes distintos, aplicáveis a não residentes, a saber:

- 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;
- um regime especificamente aplicável, por opção, a residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, equiparável ao regime de que beneficiam os sujeitos passivos residentes.

33. A requerida considera que, após alterações introduzidas no artigo 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, a legislação nacional passou a cumprir escrupulosamente o direito comunitário.

34. Todavia, há que salientar que o regime opcional acima referido não veio sanar o regime discriminatório decorrente da não aplicação direta do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos não residentes, pelo que tal diferenciação discriminatória se mantém em vigor e foi aplicada, em concreto, à liquidação de IRS do ano de 2018 impugnada pela Requerente. Assim, está em causa a aplicação de uma legislação cuja ilegalidade já foi reconhecida pelo TJUE.

35. A opção que o não residente tem a oportunidade de efetuar não afasta o carácter discriminatório emergente dos normativos dos artigos 43.º e 72.º do CIRS e aplicáveis ao caso *sub judice*, opção que depende um procedimento declarativo não justificável à luz dos normativos do artigo 63.º do TFUE.

36. O TJUE num caso com evidente paralelismo, com a única diferença de que neste processo estava em causa a violação do artigo 49.º e não a do artigo 63.º do TFUE, já se pronunciou no

sentido de que o contribuinte não se pode ver na circunstância de ter de optar entre um regime legal e um regime ilegal. Com efeito, no Acórdão F. Gielen, de 18/03/2010, proferido no processo C- 440/08, é referido que “a opção de equiparação permite a um contribuinte não residente, (...) escolher entre um regime fiscal discriminatório e um outro regime supostamente não discriminatório”.

37. Considera, ainda, o TJUE no mesmo Acórdão que tal opção não é passível de excluir todos os efeitos discriminatórios do primeiro desses dois regimes fiscais, acrescentando que “o reconhecimento de um efeito dessa natureza à referida escolha teria por consequência (...) validar um regime fiscal que continuaria, em si mesmo, a violar o artigo 49.º TFUE em razão do seu carácter discriminatório.”

38. Concluiu, 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”.

39. No Acórdão F. Gielen está em apreciação a violação do direito de estabelecimento e liberdade de prestação de serviços (art.ºs 26.º, 49.º a 62.º do TFUE). É aqui feita referência a este acórdão do TJUE por estar em causa não a violação do mesmo direito comunitário, mas sim a apreciação de regimes discriminatórios (proibição de restrições) entre residentes e não residentes, em sede de tributação relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o que justifica o paralelismo enunciado.

40. À luz dos normativos do artigo 63.º do TFUE, a introdução e/ou agravamento de formalidades diferenciadoras entre cidadãos residentes e cidadãos não residentes é discriminatório e desconforme com o direito comunitário. Verifica-se um agravamento de formalidades procedimentais de natureza declarativa para os não residentes, que ocorre porque os mesmos se vêm:

- a) Na contingência de ter de optar entre dois regimes legais;
- b) Na contingência de ter de declarar todos os seus rendimentos no local de residência e outra vez em Portugal.

41. Esta oneração ou contingência, às quais os contribuintes residentes em Portugal não têm de se sujeitar, constituem, objetivamente, um agravamento de formalidades exigidas aos não residentes em Portugal. Acresce que, segundo a jurisprudência do TJUE, um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode ser considerado compatível com o direito da União pelo facto de existirem outros benefícios, mesmo supondo que esses benefícios existam (cfr., neste sentido, acórdãos de 6 de junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, e Amurta, C-379/05, de 08.11.2007).

42. Por outro lado, mesmo uma restrição de pequeno impacto ou de menor importância a uma liberdade fundamental é proibida pelo Tratado (cfr., neste sentido, acórdãos de 15 de fevereiro de 2000, Comissão/França, C-34/98; de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02; e de 14 de dezembro de 2006, Denkavit Internationaal e Denkavit France, C-170/05).

43. A verdade, é que não obstante as alterações legais verificadas, em substância, a Requerente considera que o regime que decorre dos normativos dos artigos 43.º e 72.º do CIRS vigentes à data dos factos, é igual ao que foi apreciado no Acórdão Hoolman do TJUE.

44. A obrigação de reenvio para o TJUE não existe quando o TJUE já produziu uma interpretação anteriormente num processo análogo onde as questões de facto eram materialmente idênticas. Neste sentido cfr. O Direito Processual da União Europeia – Contencioso Comunitário, João Mota de Campos e outros, Fundação Calouste Gulbenkian, 2º Ed., 2014, pág. 429. Citando o Ac. do TJUE de 27.03.1963, proc. C-28/62 “a obrigatoriedade de reenvio para o TJUE perde a sua razão de ser *“quando a questão suscitada é materialmente idêntica a uma questão que foi já objeto de uma decisão a título prejudicial num processo análogo.”*

45. Assim, existindo uma interpretação anterior do TJUE, e dado que no caso *sub judice* não se nos afigura de particular dificuldade a interpretação do direito da União Europeia, é recusado o reenvio prejudicial, bem como a suspensão da instância arbitral.

### III.3 MATÉRIA DE DIREITO

46. Em face do pedido de pronúncia arbitral, a questão de direito que importa decidir é a de determinar se as normas do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, em concreto, em relação à tributação das mais-valias imobiliárias, cuja não aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS aos contribuintes não residentes em território nacional, cria um regime diferenciado de tributação aplicável a residentes comparativamente ao regime aplicável a residentes noutro Estado-Membro ou em países terceiros, constituindo, assim, uma discriminação no domínio da liberdade da circulação de capitais violadora do artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

47. Portanto, a questão que se impõe decidir é a de saber se a diferenciação estabelecida pela legislação nacional no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, para contribuintes residentes e não residentes em território nacional da base de incidência em sede de IRS das mais-valias derivadas da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis é ou não incompatível com a liberdade da circulação de capitais prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

48. A Requerente alega que a liquidação de IRS do ano de 2018, no valor de € 14.458,05, é ilegal por enfermar de um erro de direito, na medida em que na formação da matéria coletável não foi tido em consideração apenas o valor de 50% das mais-valias imobiliárias decorrentes da alienação da quota-parte dos dois imóveis supra identificados de que era titular, o que consubstancia uma violação do artigo 63.º do TFUE por discriminação dos contribuintes não residentes em território nacional.

49. Ficou provado que a AT considerou para efeitos de determinação do rendimento coletável e consequente liquidação do IRS do ano de 2018, dado a Requerente, não ser residente em Portugal, mas sim em França, ou seja, num outro Estado-Membro da União Europeia, a totalidade das mais-valias realizadas na alienação dos dois imóveis, isto é, a AT declinou 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 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”.*

50. Sobre a não aplicação desta exclusão de tributação, tal como referido pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral, o Acórdão *Hollmann* do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), proferido em 11 de outubro de 2007, processo C-443/06, veio considerar que o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, ao limitar a tributação a 50% do saldo apurado entre mais-valias e menos-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal e não para os não residentes, para efeitos de determinação da matéria coletável em IRS, “*constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE*” (atual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia - TFUE).

51. Na verdade, a um não residente é aplicada uma taxa de 25% (a taxa atual é de 28%) sobre a totalidade das mais-valias realizadas, sendo que 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 a tributação do rendimento dos residentes está sujeita a uma tabela de taxas progressivas cujo escalão mais elevado é de 42% (o escalão mais elevado hoje é de 48% acrescido da taxa adicional de solidariedade).

52. A Requerida entende que a alteração introduzida, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, no artigo 72.º do Código do IRS veio adequar plenamente a legislação nacional ao direito comunitário, na medida em que os n.º 9 e 10 (atuais n.ºs 14 e 15) do artigo 72.º do Código do IRS, em consonância com o ponto 40 do Acórdão *Hollmann*, passaram a prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, já não apenas para os residentes em Portugal, mas também para os não residentes, desde que residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

53. Porém, importa referir que os normativos do Código IRS alterados pela Lei n.º 67-A/2007 continuaram a consubstanciar uma diferenciação discriminatória na tributação, em sede de mais-valias imobiliárias, dos não residentes comparativamente aos contribuintes residentes em território nacional, porquanto, a tributação em apenas 50% da matéria coletável não é de

aplicação direta aos residentes em outro Estado-Membro, ficando dependente de concreta opção declarativa destes e da consideração de todos os seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional, nas mesmas condições que são aplicáveis aos contribuintes residentes.

54. O artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia estabelece que “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.”

55. Importa realçar que o TJUE, no âmbito do Acórdão Hollmann, processo n.º C-443-06, de 11 de outubro de 2007, considerou que “uma operação de liquidação de um investimento imobiliário, como a que está em causa no processo principal, constitui um movimento de capitais (v., neste sentido, acórdão de 16 de março de 1999, Trummer e Mayer, C-222/97, Colect, p. 1-1661, n.º 24)” e que “embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos de 7 de Setembro de 2004, Manninen, 0319/02, Colect, p. 1-7477, n.º 19; de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Colect, p. 1-8203, n.º 15; e de 24 de Maio de 2007, Holböck, C-157/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 21)”.

56. Continuando, no referido acórdão do TJUE é salientado que “nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS” (...) “a tributação das mais valias realizadas não é a mesma para residentes e não residentes. Assim, no que diz respeito à venda de um mesmo bem imóvel sito em Portugal, no caso de realização de mais-valias, os não residentes estão sujeitos a uma carga fiscal superior àquela que é aplicada a residentes, encontrando-se, portanto, numa situação menos favorável que estes últimos”. (...) “Nestas condições, cabe concluir que o facto de se prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE”.

57. O TJUE considerou 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 efetuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel”.

58. Embora incidente sobre o artigo 49.º e não sobre o artigo 63.º do TFUE, o TJUE no âmbito do acórdão F. Gielen, de 18 de março de 2010, proferido no processo n.º C-440/08, considerou que “as normas referentes à igualdade de tratamento proibem não só as discriminações ostensivas baseadas na nacionalidade mas ainda qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza, na prática, ao mesmo resultado (v., designadamente, acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 26 e a jurisprudência referida). Por outro lado, uma discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes (v., designadamente, acórdãos Schumacker, já referido, n.º 30, e de 14 de setembro de 1999, Gschwind, C-391/97, Colect., p. I-5451, n.º 21)”.

59. Neste acórdão do TJUE é ainda referido que “(...) se opõe a uma regulamentação nacional que discrimina os contribuintes não residentes na concessão de um benefício fiscal como a dedução concedida aos trabalhadores independentes, em causa no processo principal, apesar de esses contribuintes poderem optar, no que se refere a esse benefício, pelo regime aplicável aos contribuintes residentes”.

60. A verdade é que não obstante as alterações legislativas verificadas, o regime da tributação das mais-valias imobiliárias emergentes dos normativos dos artigos 43.º e 72.º do CIRS continua a consubstanciar um regime discriminatório e incompatível com o Direito Comunitário, por violação do artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

61. Dada a sua relevância, importa fazer referência à jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Administrativo (STA), desde logo o acórdão de 16.01.2008, proferido no processo n.º 0439/06, que decidiu pela incompatibilidade da aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS e, conseqüentemente, pela violação do preceituado no artigo 56.º (atual 63.º) do Tratado

que instituiu a Comunidade Europeia, em obediência ao primado do direito comunitário estipulado no nosso ordenamento jurídico no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que prescreve que *“As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”* (Cfr. no mesmo sentido, o acórdão do STA de 22.03.2011, processo n.º 01031/10, de 10.10.2012, Proc. n.º 0533/12, de 30.04.2013, Proc. n.º 01374/12, de 18.11.2015, Proc. n.º 0699/15, de 03.02.2016, Proc. 01172/14).

62. Importa ainda referir que são já diversas as decisões em processos arbitrais que já se pronunciaram sobre a matéria controvertida no presente processo arbitral, e de que se destacam as seguintes: Proc.º 748/2015-T, Proc.º 111/2019-T, Proc.º n.º 318/2020-T e o Proc.º 334/2020T, cuja fundamentação e decisão subscrevemos.

63. Assim, não obstante as alterações introduzidas no artigo 72.º do CIRS, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, a legislação nacional em matéria de tributação de mais-valias imobiliárias continua a encerrar uma discriminação injustificada, porquanto, perante uma igualdade de factos sujeita a tributação, os contribuintes residentes noutra Estado-Membro estão sujeitos a uma tributação mais onerosa e superior que a tributação a que ficam sujeitos os contribuintes residentes em território nacional, realidade que, objetivamente, traduz uma desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias imobiliárias entre as duas categorias de sujeitos passivos.

64. Nestes termos, não restam dúvidas de que a liquidação de IRS do ano de 2018 impugnada, na parte em que considera como base de tributação das mais-valias realizadas pela Requerente mais de 50% do seu valor, carece de fundamento legal e, atento o primado do direito da União Europeia estabelecido no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, impõe-se concluir pela incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS com o artigo 63.º do TFUE.

65. Em face de todo o exposto, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se, parcialmente, a liquidação de IRS do ano de 2018 impugnada, nos termos requeridos.



#### IV. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

66. Conjuntamente com a anulação parcial do ato de liquidação de IRS do ano de 2018, e o consequente reembolso do valor pago indevidamente, a Requerente requer, ainda, que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.

67. Nos termos da norma do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, serão devidos juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido."*

68. Há que referir que, em face da norma do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral, pelo que, assim, importa conhecer do pedido.

69. O direito a juros indemnizatórios pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

70. No caso dos autos, é manifesto que os serviços da AT se limitaram a aplicar a lei vigente, a qual encerra um regime discriminatório em sede de tributação de mais-valias imobiliárias obtidas por contribuintes residentes noutro Estado-Membro da União Europeia, comparativamente aos contribuintes residentes em território nacional, quando se impõe aos primeiros a tributação da totalidade das mais-valias realizadas, visto que se lhes condiciona a aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS a uma opção declarativa, restrição que consubstancia uma violação do artigo 63.º do TFUE.

71. Em face da unidade do sistema jurídico e visto que, nos termos do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, o direito comunitário faz parte integrante da ordem jurídica interna, a violação do artigo 63.º do TFUE consubstancia um erro de direito imputável aos serviços.

72. Por todas as razões supra enunciadas, importa concluir que a Requerente efetuou um pagamento de IRS, relativo ao ano de 2018, de valor superior ao que efetivamente deveria ter pago, pelo que, atenta a ilegalidade de que enferma o ato de liquidação em causa, reconhece-se à Requerente o direito ao pagamento dos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente pago, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do processamento da nota de crédito, conforme decorre do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

## **V. DECISÃO**

Nestes termos, o Tribunal arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido da Requerente;
- b) Anular parcialmente a liquidação de IRS do ano de 2018, e determinar que a AT devolva à Requerente o valor de € 7.229,03, isto é, o imposto cobrado em excesso, acrescido de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido até à data de emissão da nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

## **VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 14.458,05 (catorze mil quatrocentos e cinquenta e oito euros e cinco cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

## **CUSTAS**

O valor das custas é fixado em € 918,00 (novecentos e dezoito euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de janeiro de 2021

O Árbitro

Jesuíno Alcântara Martins