

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 631/2020-T**

**Tema: IRS – Mais – Valias - Residente em Estado Membro da UE**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

- 1 A..., solteira, maior, portadora do cartão de cidadão n.º ..., válido até 07/06/2029, contribuinte fiscal n.º..., e residente em ..., ..., ..., ..., em França, vem, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT<sup>1</sup>, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, conjugados com a alínea a) do artigo 99.º e a alínea b) do n.º 1 do artigo 102.º, ambos do CPPT<sup>2</sup>, requerer a constituição de Tribunal Arbitral singular, em matéria tributária, com vista à declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato tributário de liquidação de IRS<sup>3</sup> n.º 2020..., referente ao ano de 2019, que determinou imposto a pagar no valor de € 1.391,13, o que faz nos termos e com os fundamentos expostos na sua petição e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

<sup>2</sup> Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

<sup>3</sup> Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

2 - O pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro e veio a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD<sup>4</sup>, em 16/11/2020, notificado à ATA<sup>5</sup> na mesma data.

3 -Nos termos e para efeitos do disposto no nº1 do artigo 6º e da alínea a) do artigo 11º, ambos do RJAT, por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 11/01/2021, designado árbitro o licenciado Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.

4 -As partes foram notificadas dessa designação não tendo qualquer delas manifestado vontade de a recusar, vindo o Tribunal a ser constituído em 03/05/2021, de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5 -Com o seu pedido, visa a Requerente a anulação parcial da aludida liquidação no montante de € 695,56, por desrespeito ao Direito Comunitário.

6- Suporta o seu ponto de vista, em síntese, no entendimento de que sendo uma não residente no ano de 2019, domiciliada num Estado-Membro da União Europeia, mais concretamente na República Francesa, fez constar no anexo G da declaração modelo 3 como único rendimento obtido em território português no aludido ano de 2019, mais-valias imobiliárias obtidas com a alienação do imóvel, em compropriedade, na percentagem correspondente à sua cota, conforme consta no respetivo anexo.

7- A Requerente declarou pretender a tributação pelo regime geral e em consequência foi pela ATA emitida a já identificada liquidação que incidiu sobre a totalidade do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias.

8- Entende que este procedimento da ATA desrespeita e viola o direito comunitário, constituindo uma discriminação injustificada, relativamente aos contribuintes residentes que são tributados apenas por 50% das mais-valias obtidas, conforme artigo 43º nº 2 do CIRS<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

<sup>5</sup> Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

<sup>6</sup> Acrónimo de Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

9- Refere a apreciação que o TJUE<sup>7</sup> fez do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, no acórdão, de 11 de outubro de 2007, proferido no processo C-443/06 (Acórdão Hollmann) que prevalece sobre o direito interno conforme n.º 4 do artigo 8º da CRP<sup>8</sup>.

10 - Na sequência do qual, os tribunais nacionais adotaram uma posição consentânea com o ali decidido, sendo disso exemplo, entre outros, os arestos do STA<sup>9</sup> de 16.01.2008, proferido no processo n.º 0439/06, de 22.03.2011, proferido no processo n.º 01031/10, de 30.04.2013, prolatado no processo n.º 01374/12 e de 03.02.2016, prolatado no processo n.º 01172/14; no mesmo sentido, mais recentemente, foi proferido o acórdão do STA, de 20.02.2019, no processo n.º 0901/11.0BEALM 0692/17 e decisões dos Tribunais Arbitrais que na sua quase totalidade, vão no sentido por si propugnado, terminando pedindo a anulação parcial da liquidação aqui em causa e a restituição do imposto a mais pago no montante de € 695,56, por não ter sido considerado apenas 50% do saldo de mais-valias apurado.

11- Por último, considerando que, apesar de não concordar com a liquidação em causa, fez o seu pagamento, pelo que o montante do imposto que lhe venha a ser devolvido por pagamento indevido, deverá ser acompanhado dos correspondentes juros indemnizatórios devidos, ao abrigo do artigo 43º n.º 1 da LGT<sup>10</sup>, que na altura do pedido se cifriam em € 14,94.

12- Por sua vez a ATA e também síntese, considera que o presente pedido de pronúncia arbitral deverá ser declarado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida, com as devidas e legais consequências.

13 – Suporta o seu ponto de vista no facto do legislador nacional, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, Lei do Orçamento de Estado para 2008, ter harmonizado o direito interno com o comunitário.

14 - E, por força dessa alteração legislativa, as declarações de rendimentos respeitantes aos anos fiscais de 2008 (em vigor a partir de Janeiro de 2009) e seguintes, mais concretamente o Modelo 3, têm um campo para ser exercida opção pela taxa do artigo 68º do CIRS e

<sup>7</sup> Acrónimo de Tribunal de Justiça da União Europeia

<sup>8</sup> Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

<sup>9</sup> Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

<sup>10</sup> Acrónimo de Lei Geral Tributária

consultada a respetiva declaração da Requerente, verifica-se que no quadro 8 B foi assinalado o campo 4 (não residente) e o campo 7 (pretende a tributação pelo regime geral aplicável aos não residentes).

15 – Ora a Requerente podia ter optado pela tributação como residente em território português e assim beneficiar da redução a 50% do sado das mais-valias, acionando essa opção na declaração de IRS, mas não o fez, porque, a fazê-lo, teria também de declarar todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional.

16- Tendo declarado pretender a tributação pelo regime geral, foi esta aplicada à Requerente, motivo pelo qual não foram tidos em conta apenas 50% da mais-valia apurada com a alienação do imóvel mencionado no quadro 4 do anexo G da respetiva declaração modelo 3, mas a sua totalidade aplicando-se a taxa autónoma de 28% sobre o valor dessa mesma mais-valia, nos termos previstos no regime geral de tributação em IRS, pelo qual a Requerente expressamente declarou pretender ser tributada, conforme estipula a alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS.

17 - O quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data do Acórdão do TJCE<sup>11</sup>, tendo em conta que foi efetuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.ºs 7 e 8 (atuais 9 e 10) ao artigo 72.º do CIRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12.

18 – Por último, refere que o artigo que a Requerente pretende que lhe seja aplicado (43.º, n.º 2, do CIRS) está incluso no capítulo II do Código que tem como epígrafe "Determinação do rendimento coletável", mas para efeitos de incidência (no que toca à matéria das mais-valias) os artigos relevantes são os 9.º e 10.º do CIRS, pedindo que se afaste a hipótese de ato claro ou de ato aclarado, por não verificado pelo que se tem de forçosamente considerar que se levantam dúvidas suficientes, em face da jurisprudência invocada, que obstam à aceitação do entendimento da aqui Requerente sem prévia consulta ao TJUE, para que este possa exercer as suas competências próprias, nos termos dos Tratados com a consequente suspensão dos autos até prolação de decisão do TJUE.

---

<sup>11</sup> Acrónimo de Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia

## **II - SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído, é competente, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2º n.º 1 alínea a) e artigo 5º n.º 1 e 2, ambos do RJAT e após a junção da resposta da ATA, proferiu, em 26/05/2021, despacho no qual considerou desnecessárias outras diligências e que o processo se encontrava em condições de ser decidido, fixando a data da decisão para o dia 25 de Junho, advertindo a Requerente da necessidade de fazer prova do pagamento da taxa de justiça subsequente junto do CAAD até à data da prolação.

Assim, tendo em conta que as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4º e 10º n.º.2, ambos do RJAT, não enfermando o processo de nulidades e não havendo questões prévias a decidir, consideram-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

## **III- FUNDAMENTAÇÃO**

### **1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:**

- a) O Tribunal tem que decidir se, a liquidação posta em crise deverá ser anulada parcialmente no montante de € 695,56, nos termos requeridos ou, se pelo contrário, deverá ser mantida na ordem jurídica, por não sofrer de qualquer ilegalidade, como pretende a Requerida.

- b) Se em caso de anulação da liquidação nos termos requeridos, deverá ou não o imposto indevidamente pago ser acompanhado de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

## **2 - Matéria de Facto**

- a) A Requerente, conforme declarou, reside em França na ..., ..., .... .
- b) A mais-valia em causa resultou da alienação do prédio urbano composto por casa de habitação dependência e terreno, sito na Rua ..., na atual União das freguesias de ..., ... e ..., concelho de Ponte da Barca, descrito na Conservatória do Registo Predial de Ponte da Barca sob o n.º..., da freguesia de ..., e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., da referida união de freguesias, o qual teve origem no artigo ... da extinta freguesia de ... .
- c) O referido prédio veio à sua posse por herança aberta por óbito de seu pai B..., ocorrido em 22/10/2017, que foi casado no regime da comunhão geral de bens com C... .
- d) À data do referido óbito, o prédio urbano tinha o VPT<sup>12</sup> de € 15.190,00, correspondendo à sua quota hereditária (16,66%) € 2.531,66, valor de aquisição mencionado no anexo G da respetiva declaração modelo 3 de IRS.
- e) Em 18/09/2019, por Documento Particular Autenticado, titulado pelo Advogado com a cédula profissional n.º..., com domicílio profissional em Ponte da Barca, a Requerente alienou a sua quota hereditária, 16,66%, pelo valor de € 7 500,00, que declarou como realização no respetivo anexo G da aludida declaração de IRS.
- f) Em 09/06/2020 a Requerente submeteu, na qualidade de sujeito passivo não residente, a declaração de Modelo 3 de IRS de 2019, mencionando no anexo G a referida alienação, em resultado da qual a ATA efetuou a correspondente liquidação de IRS,

---

<sup>12</sup> Acrónimo de Valor Patrimonial tributário

constando da respetiva demonstração o rendimento global de € 4.968,34 e o imposto a pagar de € 1 391,13, valor que a Requerente pagou em 07 de Agosto de 2020.

- g) A mais-valia apurada pela ATA foi de € 4968,34 e foi tributada pela totalidade à taxa de 28% a que alude o nº 1 do artigo 72º do CIRS.

Esta é a matéria de facto que o Tribunal selecionou, considerou provada e pertinente para a decisão da causa face ao artigo 75º da LGT, aos elementos juntos aos autos pelas partes e por elas aceites.

Não consideramos a existência de outros factos relevantes para a decisão que não tenham sido dados como não provados.

### **3- Matéria de Direito**

#### **3.1- Da legalidade da liquidação**

Tendo já sido apreciada a posição das partes, cabe ao Tribunal apreciar e decidir, se o procedimento da ATA, tributando, a mais-valia obtida, na sua totalidade, pela taxa autónoma de 28% prevista no artigo 72º do CIRS, é ou não violador do direito da União Europeia e consequentemente declarar ou não ilegal a liquidação aqui posta em crise.

Resulta da alínea a) do nº 1 do artigo 10º do CIRS que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem, entre outros, da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

O nº 4 do mesmo normativo estipula que o ganho sujeito a tributação corresponde à diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição sendo que este é corrigido pela aplicação do coeficiente de desvalorização monetária, acrescido dos encargos e despesas

---

necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação do imóvel, conforme artigos 50.º e 51.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, conforme artigo 43.º, n.º 1, do CIRS, estipulando o seu n.º 2, alínea b) que esse saldo é apenas considerado em 50% do seu valor, no caso de transmissões efetuadas por residentes.

Ainda quanto a estes, sobre esse valor, incidem as taxas gerais previstas no artigo 68º do CIRS. Diferente é a situação para os não residentes em território português, o artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do CIRS prevê a aplicação de uma taxa autónoma especial de 28%, aplicável à totalidade das mais-valias, poderia a Requerente ter optado pelo regime previsto nos n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º o que, no caso concreto, não fez essa opção.

O artigo 63.º do TFUE<sup>13</sup> estabelece a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais e pagamentos entre Estado Membros e entre estes e países terceiros, conforme redação que se transcreve: “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”.

A quase totalidade das decisões dos Tribunais Arbitrais tem sido no sentido de considerar o procedimento seguido pela ATA, desrespeitador do direito da União Europeia mesmo após a nova redação do artigo 72º do CIRS introduzida pela Lei 67-A de 2007, nomeadamente, do artigo 63º do Tratado, que constitucionalmente se impõe ao direito interno.

É invocada pela ATA a decisão proferida no processo 539/18-T que acolheu e decidiu favoravelmente ao seu ponto de vista, considerando que o atual regime opcional, permitido aos sujeitos passivos, se adequa ao direito da União Europeia, cabendo a estes fazer a opção.

Respeitamos, mas não acompanhamos o aí decidido, aliás como já sucedeu nos Processos 55/2019 e 438/2020 no qual considerámos incompatível com o direito comunitário o regime

---

<sup>13</sup> Acrónimo de Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

que resulta da conjugação do artigo 43.º, n.º 2, com o artigo 72.º do CIRS, mesmo após às alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, nos quais seguimos de perto o decidido no processo 600/2018.

Nos presentes autos, foi suscitada, pela Requerida, o pedido de reenvio prejudicial tendo em conta que o quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não é aquele que existia à data da jurisprudência invocada pela Requerente e 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 devendo-se julgar não verificadas a hipótese de ato claro ou de ato aclarado, pelo que tem de forçosamente considerar que se levantam dúvidas suficientes, em face da jurisprudência e circunstâncias por ela invocadas, que obstam à aceitação do entendimento aqui referido pela Requerente sem prévia consulta ao TJUE, para que este possa exercer as suas competências próprias, nos termos dos Tratados, suspendendo-se a instância arbitral e sujeitar a questão ao referido Tribunal, nos termos previstos no instituto do reenvio prejudicial (artigo 267.º do TFUE), a que o Estado Português se vinculou nos termos do TFUE. Refere ainda a ATA as conclusões do digno advogado-geral, apresentadas em 19 de Novembro de 2020, no âmbito do Processo prejudicial C-388/19 (Processo CAAD n.º 598/2018-T) e que correu os seus termos no TJUE e que vão no sentido propugnado pela ATA.

Como já se viu o Tribunal não procedeu ao reenvio prejudicial solicitado pela Requerida, uma vez que o TJUE proferiu Acórdão no Processo Prejudicial C-388/19 (Processo CAAD n.º 598/2018-T) e do qual se extrai que o mesmo sufraga a jurisprudência que vinha sendo seguida, quase na totalidade, pelos Tribunais Arbitrais do CAAD que acompanhámos, nomeadamente nos P.º 55/2019 e 438/2020, transcrevendo-se a conclusão do referido Acórdão do TJUE:”**O artigo 63.º TFUE, lido em conjugação com o artigo 65.º TFUE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutro Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável “.**

Assim, fica patente que o procedimento da Requerida é discriminatório para os sujeitos passivos não residentes, relativamente aos residentes, mesmo quando é dada a possibilidade do seu afastamento, usando a opção do regime previsto nos n.ºs 9 e 10 do artigo 72.º do CIRS, pelo que consideramos parcialmente ilegal a liquidação de IRS n.º 2020..., respeitante ao ano de 2019 e aqui posta em crise, por violação do direito comunitário, na parte em que condiciona os não residentes, domiciliados num Estado Membro, da possibilidade de usufruírem das disposições contidas no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, com a consequente anulação do imposto indevidamente pago no montante de € 695,16, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do CPA<sup>14</sup>, subsidiariamente aplicável, nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, restituindo ao requerente esse mesmo valor, indevidamente pago.

### **3.2 – Do pagamento de Juros Indemnizatórios**

A Requerente pede o reembolso do valor do IRS indevidamente pago de € 695,16 acrescido de juros indemnizatórios.

Tendo em conta as disposições contidas na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a ATA, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT artigo 43.º, n.º 1 e no CPPT artigo 61.º, n.º 5, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

---

<sup>14</sup> Acrónimo de Código de Procedimento Administrativo

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS em causa nos presentes autos, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

#### **IV – DECISÃO**

Face ao exposto, o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral procedente nos termos requeridos, com a consequente devolução à Requerente do imposto liquidado e pago em excesso, no montante de € 695,16, acrescido do montante de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, contados deste a data do pagamento até à data do reembolso.
- b) Fixar o valor do Processo em € 695,16, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº 1e 4 do CPC<sup>15</sup>, 97-A nº 1 alínea b) do CPPT e 3º nº 2 do RCPAT<sup>16</sup>.
- c) Fixar as custas, no montante de € 306,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, a cargo da Requerida, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT.

Notifique.

---

<sup>15</sup> Acrónimo de Código de Processo Civil

<sup>16</sup> Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Lisboa, 23 de junho de 2021

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º,nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º,nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O Árbitro,

Arlindo Francisco