

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 733/2020-T**

**Tema: IRS - Mais-valias; Residente em Estado terceiro; Princípio comunitário da não discriminação; Juros indemnizatórios – Erro imputável aos serviços.**

## **SUMÁRIO:**

- 1. O disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, estabelece um regime discriminatório e incompatível com o Direito Comunitário, por violação do artigo 63.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o qual é aplicável a residentes em Estados terceiros.**
- 2. Tal discriminação negativa dos não-residentes não foi ultrapassada pelo regime opcional introduzido no artigo 72.º, do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.**
- 3. Para efeitos de apreciação do pedido de condenação em juros indemnizatórios, não existe erro dos serviços se, na prossecução do princípio da legalidade, não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro, Dr. Martins Alfaro, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 03-05-2021, profere a seguinte Decisão Arbitral:

### **A - RELATÓRIO**

**A.1 - Requerentes da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT):** A..., com o número de identificação fiscal ... e B..., com o número de identificação fiscal ..., casados entre si, residentes em ... .., Suíça.

**A.2 - Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira.

**A.3 - Objecto do pedido de pronúncia arbitral:** Liquidações adicionais de IRS n.º 2019..., emitida em nome do Requerente A..., no valor de € 8.037,72, e n.º 2019..., emitida em nome da Requerente B..., no valor de € 8.037,72, e ambas relativas ao ano de 2017.

**A.4 - Pedido:** Serem anulados os actos de liquidação adicional de IRS em crise, relativos ao ano de 2017; Serem os Requerentes reembolsados dos montantes indevidamente pagos, por referência ao IRS de 2017, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios, tudo com as demais consequências legais.

**A.5 - Fundamentação do pedido de pronúncia arbitral:**

Os Requerentes residem na Suíça, sendo qualificados, pelo menos desde o ano de 2017, como não residentes em Portugal, para efeitos fiscais.

No ano de 2017, os Requerentes alienaram o imóvel correspondente ao artigo urbano da freguesia ...-U-..., pelo valor de € 1.250.000,00, de que ambos eram proprietários em partes iguais (50% cada), declarando essa alienação e a respectiva mais-valia obtida nas Declarações de Rendimentos Modelo 3 de IRS apresentadas, por cada Requerente, quanto ao ano em causa.

Os Requerentes são casados, vivem em economia comum, e apenas optaram pela submissão em separado das Declarações de Rendimentos Modelo 3 de IRS, referentes ao ano de 2017.

---

Na sequência de procedimentos internos de inspecção tributária, a AT procedeu a correcções que tiveram por objecto o controlo do Anexo G das Declarações de Rendimentos e, em concreto, das mais-valias obtidas e declaradas pelos Requerentes.

Na determinação da matéria colectável, especificamente no cálculo do valor da mais-valia sujeita a tributação, a AT não teve em consideração a regra prevista no artigo 43.º, n.º 2, alínea b), do Código do IRS, tendo tributado a totalidade daquela mais-valia.

O tratamento diferenciado entre residentes e não residentes, quando não existam razões objectivas para tal, como sucede com o regime previsto no Código do IRS, ao não tributar em 50% as mais-valias de imóveis obtidas por não residentes, é susceptível de violar o Direito Comunitário.

E o artigo 63.º, do TFUE proíbe que a tributação das mais-valias, que sejam obtidas por não residentes (e, de entre estes, quer sejam residentes num outro Estado-Membro ou em Estado terceiro), seja realizada quanto à totalidade do seu valor e não em apenas 50%, como sucede com os residentes em território português.

Tal vício inquina as referidas liquidações e deverá determinar a correspondente anulação.

Tendo os Requerentes procedido ao pagamento do imposto em causa, a Requerida deve ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

#### **A.6 - Resposta da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:**

Sendo certo que no Acórdão 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, à data dos factos tributários o quadro legal (bem como a obrigação declarativa) já não era aquele que existia à data do Acórdão do Tribunal de Justiça das

Comunidades Europeias, tendo em conta que foi efectuada a alteração à lei por força do aditamento dos n.ºs 7 e 8 (em 2017 os n.ºs 9 e 10) ao artigo 72.º do Código do IRS pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

O n.º 8 (depois 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).

Assim, 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), o que não sucedeu com os Requerentes.

Assim, era aos Requerentes, sujeitos passivos do imposto, residentes nos Estados previstos na letra da primeira das normas acabadas de transcrever que cumpria optar pelo regime que pretendem lhes seja aplicado (ou o previsto para não residentes, ou o que lhes seria aplicável caso residissem em território português).

O disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS não pode ser aplicável ao caso aqui em análise, uma vez que estamos, neste caso, perante a determinação do rendimento.

Também 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.

Conclui, assim, no sentido da improcedência total do pedido arbitral.

#### **A.7 - Instrução:**

Não foram invocadas excepções nem arguidas nulidades.

O Tribunal entendeu ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAMT.

As partes foram notificadas para alegações, que apenas os Requerentes apresentaram, aí mantendo e reiterando, no essencial, a sua posição.

#### **B - SANEAMENTO:**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAMT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 03-05-2021.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, atenta a conformação do objecto do processo e face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAMT).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

Não se verificam questões prévias, nulidades ou excepções de que cumpra officiosamente conhecer e que obstem ao conhecimento de mérito.

## **C - FUNDAMENTAÇÃO:**

### **C.1 - Matéria de facto - Factos provados:**

Com relevância para a decisão da presente causa, têm-se por assentes os seguintes factos:

No ano de 2019, foram abertos procedimentos internos de inspecção tributária, quanto a cada um dos Requerentes, que tiveram por objecto o controlo do Anexo G das Declarações de Rendimentos modelo 3 de IRS, relativas ao ano de 2017 e, em concreto, as mais-valias obtidas e declaradas por ambos os Requerentes.

Das conclusões dos relatórios dos referidos procedimentos de inspecção tributária, resultou, quanto a cada um dos Requerentes, a alteração do rendimento colectável de IRS para € 87.039,81.

O rendimento colectável, em IRS, de ambos os Requerentes, foi alterado pela AT, de acordo e nos termos das conclusões dos procedimentos de inspecção tributária anteriormente referidos.

Das referidas alterações, resultaram as liquidações adicionais de IRS, objecto da presente pronúncia arbitral.

Naquelas liquidações, a AT tributou as mais-valias realizadas pela totalidade.

A data-limite de pagamento voluntário do imposto resultante da liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral, quanto ao Requerente A..., recaiu, em 08/01/2020.

A data-limite de pagamento voluntário do imposto resultante da liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral, quanto à Requerente B..., recaiu, em 15/01/2020.

Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra as liquidações adicionais de IRS controvertidas.

A reclamação graciosa foi apresentada por correio electrónico em 07/05/2020.

Em 07/09/2020, ocorreu o indeferimento tácito da reclamação graciosa, para efeitos de apresentação do pedido de pronúncia arbitral artigos 56.º, n.º, 57.º, nrs. 1 e 5, ambos da LGT e artigo 106.º, do CPPT.

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 07/12/2020.

Até à data a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não foi proferida decisão final do procedimento de reclamação graciosa, não havendo notícia nos autos que após tal data a referida decisão final tenha sido proferida.

O imposto resultante das duas liquidações a que se refere o presente pedido de pronúncia arbitral, encontra-se pago integralmente.

## **C.2 - Matéria de facto - Factos não provados:**

Inexistem factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

## **C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelos Requerentes, não impugnados, com base nos documentos constantes do processo administrativo ou em face da sua verosimilhança e ausência de impugnação específica por parte da Requerida.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não se entende posta em causa, e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objecto de uma análise crítica e de adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

#### **C.4 - Matéria de direito:**

##### **C.4.1 - Questões a decidir:**

1.<sup>a</sup>) Do estabelecido no artigo 43.º, do Código do IRS, resulta uma diferenciação entre residentes e não-residentes -, na base de incidência, em IRS, quanto às mais-valias provindas da alienação onerosa de direitos sobre bens imóveis, a qual é incompatível com a liberdade de circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), assim se traduzindo num regime fiscal menos favorável para os não-residentes, incompatibilidade essa que abrange os residentes em Estados terceiros?

2.<sup>a</sup>) Devem ser anuladas as liquidações de juros compensatórios?

3.<sup>a</sup>) Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

**C.4.2 - Primeira questão a decidir:** Do estabelecido no artigo 43.º, do Código do IRS, resulta uma diferenciação entre residentes e não-residentes, na base de incidência, em IRS, quanto às mais-valias provindas da alienação onerosa de direitos sobre bens imóveis, a qual é incompatível com a liberdade de circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), assim se traduzindo num regime fiscal menos



favorável para os não-residentes, incompatibilidade essa que abrange os residentes em Estados terceiros?

Como é sabido, sobre a questão decidenda existem inúmeras decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, bem como pelo Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal Arbitral do CAAD.

Em especial, esta questão foi já abordada na Decisão Arbitral deste CAAD, proferida no Processo n.º 208/2019-T, de resto, na linha do também já decidido em diversas outras decisões arbitrais.

Ora, não havendo motivo para alterar o entendimento expresso nas referidas decisões, o Tribunal irá seguir o que, a propósito, foi decidido na sentença arbitral deste CAAD, proferida no processo n.º 208/2019-T, pela singular clareza que revela.

"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...”.

Esses rendimentos, desde que resultantes da transmissão de direitos reais relativos a imóveis situados em território português consideram-se aqui obtidos (CIRS, artigo 18.º, n.º 1, alínea h), ficando, assim, abrangidos pela incidência deste tributo quando auferidos por titulares não residentes (CIRS, artigos 13.º, n.º 1 e 15.º, n.º 2).

Conforme resulta do artigo 10.º, n.º 4, do Código do IRS, o ganho sujeito a tributação é constituída pela diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição, sendo este valor actualizado pelo coeficiente de correcção monetária e acrescido de encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos e bem assim das

despesas necessárias e efectivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação, nos termos dos artigos 50.º e 51.º do mesmo Código.

O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias, integrando a Categoria G do IRS, é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, conforme prevê o artigo 43.º, n.º 1, do citado Código.

No entanto, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, na redacção 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 efectuadas por residentes”.

Quando auferidos por sujeitos passivos residentes esses rendimentos são sujeitos a englobamento e, em conjunto com outros rendimentos auferidos no mesmo ano pelos respectivos titulares, sobre eles incidem as taxas gerais previstas no artigo 68.º do Código do IRS.

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.

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).

Respondendo à questão colocada, o Tribunal de Justiça, em acórdão de 11-10-2007, proferido no Processo C-443/06 (Hollmann), declarou que “O artigo 56º do Tratado que Instituiu a União Europeia deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-Membro, no caso vertente em Portugal,

quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-Membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.”

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 43º 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 artigo 56º 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.”

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, de 20-02-2019, Proc. 0901/11.

Porém, o legislador nacional, por via da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, procurou obviar o tratamento discriminatório dos residentes comunitários e do Espaço Económico Europeu, facultando-lhes, em termos opcionais, a possibilidade de tributação das mais-valias imobiliárias em condições similares às aplicáveis aos residentes em território português, aditando ao artigo 72.º do Código do IRS os números 7 e 8 (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 actuais n.ºs 13 e 14), com a seguinte redacção:

“9 - Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

10 - Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”

E o regime opcional acima referido não veio sanar o regime discriminatório que se mantém em vigor e foi aplicado à liquidação de IRS ora questionada.

Após a alteração legislativa acima referida ficaram a vigorar, na área da tributação dos rendimentos qualificados como mais-valias originadas pela transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, dois regimes distintos, aplicáveis a não residentes: um regime geral, aplicável a quaisquer sujeitos passivos não residentes, traduzido na tributação desses rendimentos à taxa especial de 28% incidente sobre a totalidade do rendimento e um regime especificamente aplicável a residentes noutra Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, equiparável ao regime de que beneficiam os sujeitos passivos residentes.

Este regime específico de equiparação aos residentes é opcional, não afastando, contudo, o carácter discriminatório da norma do artigo 43.º, n.º2, conforme, aliás, em vindo a ser decidido em diversas decisões arbitrais.

Com efeito, esta matéria, já na decorrência de situações posteriores à alteração legislativa acima referida, tem vindo a ser objecto 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, insusceptível de excluir a discriminação em causa.

Nesse sentido, pode ler-se na decisão arbitral de 22-05-2019, Proc.74/2019-T:

“Sucede 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, actualmente, 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 susceptível de excluir a discriminação em causa.

Na realidade, o regime de equiparação actualmente 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 optar por dois regimes, um legal e outro ilegal. 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”.

No mesmo sentido, considerou-se, em decisão arbitral de 14-05-2013, Processo. 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 artigo 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”.

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 actual quadro normativo em causa com o direito comunitário, em especial com o artigo 63.º do TFUE.

Também dúvidas se não suscitaram ao Supremo Tribunal Administrativo que, em acórdão de 20-02-2019, proferido no Proc. 0901/11.0BEALM.0692/17 – reportando-se a mais-valias realizadas em 2010, portanto já na vigência das alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007 - se pronunciou sobre a matéria em causa nos seguintes termos:

“12. O Estado Português, através da Lei 3-B/2010 de 28-04, instituiu um regime opcional, ex vi n.ºs 7 e 8 do artigo 72.º do CIRE, com vista à equiparação dos não residentes aos residentes,

permitindo àqueles a opção de englobamento dos rendimentos obtidos por mais-valias imobiliárias e, assim, serem tributados em condições similares às dos residentes.

13. Tratando-se de um regime opcional e mantendo-se o regime geral discriminatório, a sua apreciação foi objecto do Acórdão Gielen 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 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”

Assim - e acompanhando sem reservas a jurisprudência do STA e do CAAD acima referidas e, em particular, o muito douto acórdão proferido no Processo n.º 208/2019-T, deste CAAD, que aqui se transcreveu, considera o Tribunal que se não suscitam dúvidas quanto à incompatibilidade das normas aplicadas - e que fundaram a liquidação objecto de pedido de pronúncia arbitral - com o direito europeu, o qual prevalece sobre o direito nacional.

Acresce, ainda, que no dia 9 de Dezembro de 2020, foram proferidos, em Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, dois Acórdãos de uniformização, nos processos n.º 75/20.6BALSb e n.º 64/20.0BALSb -, pelos quais se consolidou o entendimento – já antes consagrado em Acórdãos da Secção daquele Tribunal -, segundo o qual

o n.º 2 do artigo 43.º, do Código do IRS, ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não-residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, incompatível com o artigo 63.º, do TFUE, não tendo essa discriminação negativa dos não-residentes sido ultrapassada pelo regime opcional introduzido no artigo 72.º, do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, ou, na outra versão, quanto a mais-valias imobiliárias obtidas por não-residente em território português e residente noutro Estado membro da União Europeia, que declarou pretender a tributação pelo regime geral sem opção de acordo com o regime previsto no artigo 72.º, do Código do IRS, não é de excluir a aplicação do previsto no artigo 43.º, n.º 2, do mesmo Código quanto a ser considerado 50% do respectivo saldo.

II - O entendimento contrário é discriminatório, nos termos do artigo 65.º n.º 3, por referência ao n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e não pode ser aplicado pois violaria o princípio do primado com assento no artigo 8.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa.

Estando o sentido da decisão deste Tribunal Arbitral em plena sintonia com esta jurisprudência do STA, que, entretanto, se consolidou.

O disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, estabelece 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 os Requerentes - ambos residentes na Suíça, ou seja, em Estado terceiro relativamente ao território da União - se encontram abrangidos pelo princípio da liberdade de circulação de capitais, previsto no artigo 63.º, do TFUE.



Quanto a tal matéria, o despacho de 6 de Setembro de 2018, proferido no processo C-184/18, o TJUE (7.ª Secção)<sup>1</sup> confirmou não só o juízo de incompatibilidade do artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, com o direito da União, como que tal incompatibilidade também é aplicável a residentes em Estados terceiros, nos seguintes termos:

*Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida 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 excepção prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE e não pode ser justificada pelas razões referidas no artigo 65.º, n.º 1, TFUE.*

Nestes termos, dúvidas não restam de que as liquidações impugnadas, na parte que consideraram como base de tributação das mais-valias realizadas pelos Requerentes mais de 50% do seu valor, carecem de fundamento legal, o que determina a ilegalidade das liquidações ora impugnadas, e como procedente o pedido de pronúncia arbitral.

Por tudo isto, julga-se incompatível com o direito comunitário a norma contida no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não-residentes - ainda que residentes em Estados terceiros -, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º, do TFUE.

---

<sup>1</sup> Disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=205784&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2424254>

Consequentemente, os actos de liquidação em causa encontram-se feridos de ilegalidade, ilegalidade essa limitada ao excesso de tributação, na parte que considerou como base de tributação das mais-valias imobiliárias realizadas pelos Requerentes mais de 50% do seu valor, pelo que os actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral são parcialmente anuláveis.

**C.4.3 - Segunda questão a decidir:** Devem ser anuladas as liquidações de juros compensatórios?

Os Requerentes peticionam a anulação das liquidações de juros compensatórios.

O artigo 35.º, n.º 1, da LGT, estatui que *«são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária»*.

Nos presentes autos, concluiu-se já que as liquidações de IRS, objecto do pedido de pronúncia arbitral são de anular quanto ao excesso de tributação, em IRS, na parte que consideraram como base de tributação das mais-valias imobiliárias realizadas pelos Requerentes mais de 50% do seu valor.

Constituiu pressuposto das liquidações de juros compensatórios o retardamento das liquidações de IRS, objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Ora, anuladas, ainda que parcialmente, as liquidações de IRS, as liquidações de juros compensatórios referentes àquelas, perderam objecto na parte do imposto anulado, já que, quanto a esta parte das liquidações, deixou de existir liquidação à qual possa ser imputado retardamento.

De resto, as liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as liquidações de IRS, pelo que enfermam dos mesmos vícios,

---

Assim, as liquidações de juros compensatórios irão ser anuladas, quanto aos juros incidentes sobre o excesso de tributação, em IRS, na parte das liquidações que considerou como base de tributação das mais-valias imobiliárias realizadas pelos Requerentes mais de 50% do respectivo valor.

**C.4.4 - Terceira questão a decidir:** Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

Peticionam os Requerentes que a Requerida AT seja condenada no pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos constantes do n.º 4, do artigo 43.º, da LGT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT, estatui que *«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»*.

O imposto devido por ambos os Requerentes encontra-se integralmente pago, não existindo dúvida que, da prática dos actos impugnados, resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Contudo, verificou-se, no caso, *«erro imputável aos serviços»*?

Decorre do que até aqui se escreveu, que os serviços da Requerida aplicaram uma norma do Código do IRS declarada incompatível com o Direito da União, o que parece, à primeira vista, configurar erro sobre os pressupostos de direito.

Não obstante, a verdade é que a aplicação, na determinação do imposto, da norma (agora) julgada incompatível com o direito da União, não é imputável aos serviços da AT.

É que a Administração Pública - e a AT, aqui, em particular - , encontra-se sujeita ao princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente.

Pelo que, encontrando-se em vigor o artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, os serviços da Requerida encontravam-se estritamente obrigados a cumprir o que naquela norma se estatui - o que, aliás, fizeram.

E não podia a AT agir de outro modo, considerando a sua vinculação à lei e a impossibilidade de a desaplicar com base num juízo de desconformidade com a lei comunitária que lhe não cabe fazer.

Isto é, aquando da prática dos actos tributários controvertidos, a AT cumpriu a lei, sendo que, não estando em causa normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, aquela não poderia ter agido de outro modo, considerando a sua vinculação à lei e a impossibilidade de a desaplicar com base num juízo de desconformidade com o direito comunitário que lhe não cabe fazer, a isso não obstante a posterior declaração de incompatibilidade da norma aplicada com o direito da União, no presente caso concreto.

E daí que, para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios, não poderá ser imputado, aos serviços da AT, erro determinador do pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, pois não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu.

Neste sentido, embora quanto à questão da declaração de inconstitucionalidade de certa norma, veja-se, por todos, o douto proferido pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, em 04-03-2015, no processo n.º 1529/14.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> A versão integral pode ser consultada em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/34af21b03b79ed3380257e03003b403a?OpenD7ocument&ExpandSection=1>

Nestes termos, o Tribunal não concederá provimento ao pedido dos Requerentes, de condenação da Requerida em juros indemnizatórios.

#### **D - DECISÃO:**

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade das liquidações de IRS e de juros compensatórios controvertidas, sendo tal declaração de ilegalidade limitada, quanto a ambos os actos, ao excesso de tributação na parte que considerou como base de tributação das mais-valias imobiliárias realizadas pelos Requerentes mais de 50% do seu valor;
- b) Em consequência, anular parcialmente as liquidações de IRS e de juros compensatórios, objecto do pedido de pronúncia arbitral, anulação esta limitada, quanto a ambos os actos, ao excesso de tributação na parte que considerou como base de tributação das mais-valias imobiliárias realizadas pelos Requerentes mais de 50% do seu valor;
- c) Condenar a Requerida no reembolso, aos Requerentes, do imposto por estes pago em excesso;
- d) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida AT no pagamento de juros indemnizatórios e absolver esta do pedido.

**E - VALOR DA CAUSA:**

Os Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 16.075,44, correspondente às liquidações objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.

O valor indicado pelos Requerentes não foi impugnado e não considera o Tribunal existir fundamento para o alterar, pelo que se fixa à presente causa o valor de € 16.075,44.

**F - CUSTAS:**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00, indo a Requerida, que foi vencida quanto ao pedido de declaração de ilegalidade do acto objecto do pedido de pronúncia arbitral, condenada em 95% das custas do processo, e os Requerentes, que foram vencidos quanto ao pedido de juros indemnizatórios, condenados em 5% das custas do processo.

Notifique.

Lisboa, 05 de Outubro de 2021.

O Árbitro,

*Assinado digitalmente com chave móvel digital*

(Martins Alfaro)