

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 659/2020-T

Tema: IRS 2019. Rendimentos de Mais-Valias imobiliárias. Não Residente. Residente em EM da UE. CIRS. Liberdade de circulação de capitais. Reenvio Prejudicial.

SUMÁRIO:

1) O art.º 43.º, n.º 2 do CIRS ao reduzir a metade o ganho de mais-valias para sujeição a tributação deve ser aplicado também aos Não Residentes e residentes em Estado-Membro (“EM”) da UE, mesmo que estes não tenham optado pela aplicação do regime de tributação em IRS, mais-valias imobiliárias, aplicável aos Residentes. 2) A liquidação em que assim não se procedeu e se tributou o ganho de mais-valias pela totalidade é de anular nessa medida, da metade. 3) Em aplicação da Jurisprudência do TJUE que declarou os Artigos 63.º e 65.º, n.º 1 do TFUE deverem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um EM relativa a IRS que “(...) sujeita sistematicamente os não residentes a uma carga fiscal superior àquela que seria aplicada (...) às mais-valias realizadas por residentes, não obstante a faculdade concedida aos não residentes de optarem pelo regime aplicável aos residentes” – *cf.* Despacho fundamentado do TJUE de 13.12.2021, Proc. C-224/21 – e da Jurisprudência Uniformizada e consolidada pelo STA proferida com base na anterior Jurisprudência do TJUE e ora por este também reiterada.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., doravante designado por “Requerente”, “Sujeito Passivo” ou simplesmente “SP”, contribuinte fiscal português n.º..., residente no Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, ..., veio, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da

Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticiona, assim, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2019.

À Liquidação em crise, com o n.º 2020..., e data de 17.07.2020, corresponde um valor total a pagar de € 36.084,98 (*cf.* Demonstração de Liquidação de IRS junta pelo SP).

O Requerente apresentou Declaração Modelo 3, referente ao ano de 2019, na qual declarou os rendimentos de Mais-Valias que obteve em decorrência de alienação onerosa de dois imóveis nesse ano, dos quais era comproprietário.

Na Liquidação de IRS do período em causa - que o Requerente ora coloca em crise (doravante também “a Liquidação”) – a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou o rendimento global de Mais-Valias que o Requerente obteve em resultado de alienação onerosa dos imóveis sítos em Portugal e sobre o mesmo aplicou a taxa de 28%.

O Requerente não se conforma, contudo, com a liquidação de IRS assim efectuada.

Em relação à mesma, e em suma, discorda de lhe não ter sido aplicado o regime constante do n.º 2 do art.º 43.º do Código do IRS (doravante também “CIRS”¹). E de, assim, o apuramento do imposto em causa ter sido feito por referência não a metade, mas sim à totalidade do ganho de mais-valias que obteve. Pelo que vem interpor o Pedido de Pronúncia Arbitral na origem destes autos.

Apresentou pedido de pagamento em prestações, cujo deferimento aguarda, para então prestar garantia e iniciar o pagamento.

¹Sempre que na presente Decisão se indicar(em) artigo(s) sem menção do respectivo Diploma Legal estaremos a referir-nos ao CIRS.

As posições das Partes são divergentes, no essencial, quanto à alegada - alegada pelo Requerente, e refutada pela Requerida - ilegalidade do regime jurídico de tributação em IRS de Mais-Valias imobiliárias, do qual foi feita aplicação na Liquidação. Que o Requerente defende ser violador do Direito da União Europeia (doravante também “Direito da UE” ou “DUE”) e, por essa via, encontrar-se a Liquidação ferida de ilegalidade.

Refere o Requerente, neste contexto, as mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis sítos em território Português serem tributadas no caso dos residentes (“R”) de acordo com as taxas gerais progressivas do art.º 68.º do CIRS e, diferentemente, no caso dos não residentes (“NR”) o serem à taxa especial de 28% *cf.* art.º 72.º, n.º 1, al. a). E que enquanto que o valor dos rendimentos de mais-valias auferido pelos R é considerado em apenas 50% do seu valor – *cf.* art.º 43.º, n.º 2 – os NR são tributados sobre a totalidade da mais-valia auferida.

No entender do Requerente o referido regime de tributação de mais-valias consagrado pelo nosso legislador é contrário ao Direito da UE, na “interpretação no sentido de aplicar dois regimes distintos, um para residentes e outro para não residentes em Portugal”. Por configurar tratamento discriminatório entre os sujeitos passivos residentes em Portugal e os residentes em outro Estado-Membro (doravante também “EM”).

Invoca, neste sentido, Jurisprudência seja do TJUE, seja do STA.

Expõe ainda que embora o nosso legislador tenha vindo entretanto, pela Lei do OE para 2008, introduzir dois novos números no art.º 72.º (então n.ºs 7 e 8), nos termos dos quais é consagrado um regime de opção aplicável aos NR, tal não é de molde a afastar a discriminação apontada. Mantém-se, no seu entendimento, a incompatibilidade do regime com o Artigo 63.º do TFUE.

Também a este respeito convoca Jurisprudência do TJUE e, bem assim, dos Tribunais Arbitrais (CAAD).

Conclui que a legislação Portuguesa se mantém, nesta matéria, contrária à legislação da UE.

Não se conformando, assim, com a Liquidação, o Requerente vem peticionar a anulação da mesma, por ilegal, na medida em que se fundamenta em norma de Direito interno incompatível com o DUE. A Liquidação encontra-se por essa via ferida de ilegalidade, ao tributar a totalidade do ganho de mais-valias e não apenas 50% do mesmo.

Mais requer que as quantias que vierem por si a ser indevidamente pagas sejam restituídas acrescidas dos juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 25.11.2020 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

A 18.01.2021 as Partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 03.05.2021.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, pugnando pela total improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante “PPA”), e pela conseqüente manutenção da Liquidação em crise na Ordem Jurídica. Entende, em síntese, que a sua actuação não merece censura e a Liquidação não padece de qualquer vício.

O legislador veio acrescentar – pela LOE 2008 – os então n.ºs 7 e 8, e por força dessa alteração legislativa as Declarações de Rendimentos de IRS relativas aos anos de 2008 e seguintes passaram a ter um campo próprio para poder ser exercida pelos residentes noutra Estado-Membro da UE a opção pela taxa consagrada no art.º 68.º do CIRS.

Sendo que o Requerente na sua Declaração de IRS assinalou os campos 4 e 6 (não residente e respectivo país de residência), e o campo 7 (opção pela tributação pelo regime geral). E para que pudesse ser tributado ao abrigo do art.º 68.º, como residente, teria que ter assinalado os campos 9 e 11 (taxas do art.º 68.º e total dos rendimentos obtidos no estrangeiro).

Não o tendo feito não pode o peticionado proceder, e não pode à Requerida imputar-se erro, e consequente responsabilidade, no preenchimento da Declaração.

Refere ainda que o art.º 43.º, n.º 2 se insere no Capítulo do CIRS respeitante à Determinação do rendimento colectável, diferentemente das normas que no mesmo Diploma se reportam à incidência em matéria de Mais-Valias (doravante também “MV”). Pelo que não será aquela aplicável ao caso.

Soçobram os fundamentos invocados pelo Requerente, pelo que não se verificam as ilegalidades que imputa à Liquidação e, bem assim, não se reúnem os pressupostos de que o art.º 43.º, n.º 1 da LGT faz depender a condenação em juros indemnizatórios.

Acrescenta, sem conceder, que em qualquer caso o pedido de anulação nunca poderia proceder na sua totalidade. Apela aos princípios da divisibilidade do acto tributário e do aproveitamento do acto, que conduziriam - a proceder a tese do Requerente - a uma anulação meramente parcial.

Nota que a posição das Partes se encontra plenamente definida nos autos e que a matéria em causa é exclusivamente de Direito.

Defende, por fim, dever ser proferida decisão no sentido da improcedência do Pedido por não provado.

Por despacho de 18.06.2021, tendo em consideração Reenvio Prejudicial em que se questionava o TJUE quanto à interpretação das normas do DUE aqui relevantes na sua relação com as normas do CIRS convocadas - Reenvio então pendente junto daquele Alto Tribunal, Proc. C-224/21 -, dando-se conhecimento da respectiva decisão de Reenvio², o Tribunal convidou as Partes a se pronunciarem, querendo, quanto à possível ocorrência de motivo justificado determinante da suspensão da instância.

O Requerente manifestou-se no sentido da não verificação de motivo justificado, em síntese por virtude da recente Jurisprudência Uniformizadora do STA no sentido da incompatibilidade do regime Português com o DUE. Referiu, ainda, o Acórdão MK³, entretanto prolatado pelo TJ, e o ser expectável este Alto Tribunal vir a pronunciar-se em sentido idêntico.

A Requerida não veio pronunciar-se.

Ao abrigo dos art.ºs 269.º, n.º 1, al. c) e 272.º, n.º 1 do CPC, por despacho de 02.07.2021 o Tribunal concluiu pela verificação de motivo justificado e determinou a suspensão da instância. Por se entender que a pronúncia solicitada no referido Reenvio Prejudicial mantinha utilidade mesmo após prolação, entretanto, do Acórdão MK (Proc. C-388/19), e que o que ali viesse a ser decidido podia ter relevância nos presentes autos. O Reenvio, no Proc. Arbitral 620/2019-T, havia sido determinado por - como da consulta do mesmo se conclui⁴ - o aí Órgão Jurisdicional de Reenvio entender que - para a boa decisão da causa na apreciação pelo TJUE quanto à verificação ou não de violação da liberdade de circulação de capitais - as normas de Direito Interno em questão deviam ser apreendidas devidamente enquadradas no Ordenamento Jurídico-Tributário em que se integram, revelando-se essencial essa interpretação Sistemática.

² Decisão Arbitral de Reenvio de 12.02.2021, no Processo n.º 620/2019-T, disponível em www.caad.org.pt

³ Proc. C-388/19

⁴ E v. nota de rodapé 2.

E que na pronúncia do Alto Tribunal sobre a matéria - *cf.* Acórdão de 11.10.200, Ac. Hollmann, Proc. C-443/06 - tanto não havia sucedido.

Por **Despacho fundamentado de 13.12.2021 (Proc. C-224/21)**, o TJUE veio decidir naqueles autos de Reenvio Prejudicial, reiterando aquela sua anterior pronúncia e, ainda, o igualmente determinado, entretanto, no Acórdão MK (Ac. do TJUE de 18.03.2021, Proc. C-388/19) nos termos que adiante melhor se verá. Tomou como Quadro Jurídico o art.º 43.º e o art.º 72.º.

Por despacho do Tribunal Arbitral de 22.12.2021 foi determinada a junção do Despacho fundamentado do TJUE, comunicado ao CAAD a 21.12.2021, aos presentes autos.

No mesmo despacho arbitral de 22.12.2021 foi determinado notificar as Partes (i) do levantamento da suspensão da instância, (ii) dispensar a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, e (iii) para alegações escritas facultativas, convidando-as a aí também se pronunciarem sobre a aplicação da doutrina firmada no Despacho do TJUE.

Apenas o Requerente apresentou alegações. Refere os sujeitos passivos R estarem sujeitos às taxas gerais progressivas previstas no art.º 68.º do CIRS e os NR, diferentemente, a tributação à taxa especial de 28% *cf.* al. a) do n.º 1 do art.º 72.º. E que estes últimos são tributados sobre a totalidade da mais-valia auferida nos termos do art.º 43.º, n.º 2 *a contrario*.

O regime é incompatível com o DUE como declarado pelo TJUE no Ac. Hollmann e não deixou de o ser pela alteração legislativa da LOE 2008 (n.ºs 7 e 8 aditados então, art.º 72.º), que veio possibilitar aos NR “optar pela tributação à taxa a que seriam tributados caso fossem residentes em território Português (alternativamente à taxa especial de 28%), devendo declarar todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.” A alteração legislativa, defende, é também ela discriminatória. Refere Jurisprudência Arbitral, o Ac. de Uniformização de Jurisprudência do STA de 09.12.2020 (Proc. 075/20.6) e, ainda, o Ac. MK do TJUE (Proc. C-388/19).

Este processo esteve suspenso e o TJUE veio pronunciar-se. Não restam dúvidas de que a Liquidação é incompatível com o DUE e tem que ser parcialmente anulada, refere. As mais-valias deveriam ter sido consideradas em apenas 50%. A Liquidação “é ilegal, por não tributar apenas metade da mais-valia”⁵.

Requer a anulação da Liquidação e de juros compensatórios. E a restituição dos valores que venham a ser indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cf.* art.s 4.º e 10.º/2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03. O Processo não enferma de nulidades e não existe matéria de excepção. O Pedido é tempestivo, apresentado dentro do prazo legal de 90 dias - *cf.* als. h) e k) dos factos provados, *infra*, e ao abrigo do art.º 10.º, n.º 1 al. a), primeira parte, do RJAT (e *v.* art.º 102.º n.º 1 al. a) do CPPT).

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) No ano de 2019 o Requerente era residente fiscal no Reino Unido;
- b) O Requerente tem o número de contribuinte fiscal português 173 663 290;
- c) Em 2019 o Requerente e o seu único irmão alienaram, por Documentos Particulares de Compra e Venda, de 29 de Agosto e de 13 de Dezembro, respectivamente, (i) as fracções autónomas designadas pelas letras “F” e “O” do prédio urbano descrito na CRP de Lisboa sob o número ... – ..., e inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo ..., e (ii) a fracção autónoma designada pela letra “R” do prédio urbano descrito na CRP de Torres Vedras sob o número ...

⁵ *Cfr.* Artigos 20, 24 e 25 das Alegações

– freguesia da ..., e inscrito na respectiva matriz sob o artigo ... (doravante todas as fracções em conjunto designadas “os Imóveis”);

d) A alienação das fracções autónomas designadas pelas letras “F” e “O” (*cf.* al. anterior) foi feita pelo preço global de € 310.000,00 (trezentos e dez mil euros), e a alienação da fracção designada pela letra “R” foi feita pelo preço de € 125.000,00 (cento e vinte e cinco mil euros);

e) À data da venda o Requerente era comproprietário, com seu irmão, em partes iguais, dos Imóveis e, assim, titular de uma quota-ideal de 50% em cada um deles;

f) O Requerente adquirira parte da sua quota-ideal nos Imóveis por sucessão de seu Pai em 2019;

g) O Requerente apresentou a sua Declaração de IRS reportada ao ano de 2019 e assinalou no Quadro 8 - Residência Fiscal, a opção B – não residentes e, aí, o Campo 4 (não residente), o Campo 6 (país de residência) e o Campo 7 (opção pela tributação pelo regime geral);

h) Em 2020, na sequência da apresentação da sua Declaração Modelo 3 (*cf.* al. anterior), o Requerente foi notificado da Liquidação com o n.º 2020 ... e data de 17.07.2020, valor a pagar de € 36.084,98 e data limite de pagamento 08.09.2020;

i) Da Liquidação (*cf.* al. anterior) consta o valor de € 128.874,94 como Rendimento global, Rendimento coletável e Total de rendimento para determinação da taxa, e o valor de € 36.084,97 como Coleta total, Coleta líquida, Imposto apurado e valor a pagar, nenhum valor constando a título de juros compensatórios ou outros;

j) O Requerente apresentou pedido de pagamento em prestações;

k) A 24.11.2020 o Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao Pedido que dá origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que tenha sido efectuado qualquer pagamento.

Com relevo para a decisão da causa não existem outros factos que não tenham ficado provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, documentos que se dão por integralmente reproduzidos, e, bem assim, nas posições manifestadas pelas Partes nos articulados e factos não questionados.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de Direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º/2 do CPPT e art.º 596.º do CPC⁶), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf.* art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC⁷).

3. Matéria de Direito

3.1. Questões a decidir

As questões a decidir nos presentes autos são essencialmente de Direito, reconduzindo-se à fundamental questão seguinte:

À tributação, em IRS, dos rendimentos de mais-valias na alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis sítos em Portugal e obtidos por um Não Residente, é ou não aplicável o art.º 43.º, n.º 2 do CIRS quando na Declaração Modelo 3 o sujeito passivo opta pela tributação segundo o regime geral aplicável aos Não Residentes?

Dito de outro modo, é ou não ilegal a Liquidação ao não ter aplicado, no caso - em que o sujeito passivo para o efeito não escolheu ser tributado pelo regime geral aplicável aos

⁶Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º/1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

⁷ Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º/1 do RJAT – *cf.* anterior.

Residentes -, o art.º 43.º, n.º 2 do CIRS e, assim, não ter a incidência real do imposto sido limitada a 50% do ganho de mais-valias obtido pelo Requerente (ao invés do que sucederia fora este Residente)?

*

Começando por recapitular e enquadrar brevemente.

Entende o Requerente que lhe deveria ter sido aplicado o art.º 43.º, n.º 2 e, assim, a tributação em causa nos autos ter incidido, apenas, sobre 50% do ganho de mais-valias que obteve. Ganho esse cujo montante total, conforme apurado pela Requerida na Liquidação, não questiona.

O seu ganho (montante total) de mais-valias foi, pois, de € 128.874,94.

Sobre esse montante a Requerida, na Liquidação, aplicou uma taxa especial (“taxa autónoma”) de 28%, conforme disposto no art.º 72.º, n.º 1, al. a) do CIRS.

E, assim, apurou um montante de imposto a pagar de € 36.084,98. Que coincide com o “Valor a pagar” da Liquidação.⁸

O Requerente defende que o disposto na norma em causa (art.º 43.º, n.º 2), que estipula um regime jurídico aplicável a Residentes, lhe deveria ser também aplicável. Pois que aquela, ao estipular um regime, mais vantajoso segundo o Requerente, e determinar que o mesmo é aplicável apenas a Residentes, viola o DUE. Assim, a Requerida deveria, defende, ter feito aplicar o dito regime também a si Requerente. Consequentemente devendo a Liquidação ser anulada. Pois que, assim, o imposto deveria incidir sobre metade do seu ganho de mais-valias. E não sobre a totalidade, como a Requerida fez.

Pede, assim, a anulação da Liquidação, que considera ilegal. E a restituição dos valores que indevidamente venha a pagar, acrescidos de juros indemnizatórios.

⁸ Da Liquidação não constam, pois, juros compensatórios, a que o Requerente a certo passo se refere.

Não obstante o Requerente se referir no seu PPA à “anulação da Liquidação”, também requer anulação parcial, em Alegações. Peticiona, a final, a devolução das quantias que vierem a ser pagas e refere que “(...) a presente liquidação (...) é ilegal, por não tributar apenas metade da mais-valia” e que “as mais-valias (...) deveriam apenas ter sido tributadas em 50%.⁹ E atribui à causa o valor correspondente a metade da Liquidação, *i.e.* € 18.042,49¹⁰ (e *v.* o art.º 97.º-A, n.º 1 al. a) do CPPT).

*

Como quer que seja, a causa invocada pelo Requerente para imputar o vício de violação de lei à Liquidação, como invoca, é sempre a de a Requerida ter, segundo defende, aplicado um regime jurídico contrário ao DUE ao não considerar, para efeitos de tributação, para os NR, como considera para os R, apenas 50% do valor do rendimento.

Que é sobre o que o Tribunal terá que apreciar e decidir.

*

Vejamos, antes de mais, o quadro legal potencialmente aplicável¹¹.

I. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”)¹²

No Preâmbulo, *v.*:

“(...) 3. A presente remodelação do regime da tributação do rendimento (...) decorre, em primeira linha, da necessidade de ajustar tal regime ao preceituado nesta matéria na Lei Fundamental, a qual refere o carácter único e progressivo do imposto sobre o rendimento pessoal e impõe a consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar (...).

⁹ 41 e 42 do PPA

¹⁰ *Cfr supra* factos provados

¹¹ Quaisquer sublinhados e/ou negritos na presente Decisão, sempre que não indicado em contrário, serão nossos;

¹² Aprovado pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, com entrada em vigor a 1 de Janeiro de 1989;

/ A inovação básica reside na substituição do actual sistema misto (...) pela fórmula da tributação unitária, atingindo globalmente os rendimentos individuais, enformadora do modelo ora adoptado para a tributação das pessoas singulares. (...)

12. Outra categoria – a Categoria G – é constituída pelas mais-valias. (...) / Tratando-se de rendimentos excepcionais, foi ponderado o regime tributário adequado em face da excessiva gravosidade que a tributação englobada poderia gerar, prevendo-se, para esta categoria, um específico regime de tributação, envolvendo uma substancial dedução à matéria colectável. (...)”

No articulado (CIRS):^{13 14}

Capítulo I – Incidência

Secção I – Incidência real

Artigo 1.º – Base do imposto

1. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes (...) depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos:

Categoria A - (...)

Categoria B - (...)

Categoria E - (...)

Categoria F - (...)

Categoria G – Incrementos patrimoniais;

Categoria H - (...)

2. Os rendimentos (...) ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, (...).

¹³Cfr. redacção em vigor à data dos factos (2019).

¹⁴No caso em especial das transcrições em *itálico* as normas do CIRS são apenas referidas por potencialmente úteis à compreensão do todo do regime jurídico.

Artigo 9.º – Rendimentos da Categoria G

1. Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte; (...)

Artigo 10.º – Mais-valias

1. Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (...);

(...)

3. Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1 (...).

4. O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

(...)

Secção II – Incidência pessoal

Artigo 13.º – Sujeito passivo

1. Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

(...)

8. A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite. /(...)

Artigo 15.º – Âmbito de sujeição

1. Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2. Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português. /(...)

Artigo 18.º – Rendimentos obtidos em território português

1. Consideram-se obtidos em território português:

(...)

h) Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão; /(...)

Capítulo II – Determinação do rendimento colectável

Secção I – Regras gerais

Artigo 22.º – Englobamento

1. O rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes.

(...)

3. Não são englobados para efeitos da sua tributação:

a) Os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 8 e 9 do artigo 72.º; / (...)

Secção VI – Incrementos patrimoniais

Artigo 43.º – Mais-valias

1. O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.

2 - 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:

a) Integralmente considerado nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, quando (...);

b) Apenas considerado em 50 % do seu valor, nos restantes casos.

Artigo 44.º – Valor de realização

1. Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:

(...)

f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação./(...)

Artigo 45.º – Valor de aquisição a título gratuito

1. Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:

(...)

Artigo 46.º – Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis

1. No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT). / (...)

Artigo 50.º – Correção monetária

1. O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na al. a) do n.º 1 do artigo 10.º (...) é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados por portaria (...) sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afectação. / (...)

Artigo 51.º – Despesas e encargos

Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

a) Os encargos com a valorização dos bens (...);

b) As despesas necessárias e efectivamente praticadas (...).

Artigo 55.º – Dedução de perdas

l – Relativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado em cada categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria, nos seguintes termos: (...)

c) A percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do art.º 43.º só pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita; /(...)

Secção X – Processo de determinação do rendimento colectável

Artigo 57.º – Declaração de rendimentos

1. Os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos (...), devendo ser-lhe juntos, fazendo dela parte integrante os anexos e outros documentos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo. (...)

Artigo 58.º – Dispensa de apresentação de declaração

1. Ficam dispensados de apresentar a declaração a que se refere o artigo anterior os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita, apenas tenham auferido, isolada ou cumulativamente:

a) Rendimentos tributados pelas taxas previstas no artigo 71.º (...); /(...)

Artigo 65.º – Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos

1. O rendimento colectável de IRS apura-se de harmonia com as regras estabelecidas nas secções precedentes (...), com base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal e noutros elementos de que a Direcção-Geral dos impostos disponha. / (...)

Capítulo – III – Taxas

Artigo 68.º – Taxas gerais

1. As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte: / (...)

Artigo 68.º-A – Taxa adicional de solidariedade

*1. Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento coletável superior a (euro) 80 000 incidem as taxas adicionais de solidariedade constantes da tabela seguinte:
/ (...)*

Artigo 70.º – Mínimo de existência

1. Da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 68.º não pode resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente (...) ou em pensões, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior a (...). / (...)

Artigo 72.º – Taxas especiais

1. São tributados à taxa autónoma de 28%:

a) As mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado;

(...)

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

14.¹⁶ 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. (...)

Artigo 113.º – Declaração anual de informação contabilística e fiscal

1. Os sujeitos passivos de IRS devem entregar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal, de modelo oficial, relativa ao ano anterior, quando (...) ou quando

¹⁵ Cfr. numeração à data dos factos; os n.ºs 13 e 14 (como *supra*) então em vigor (2019), que correspondem aos actuais n.ºs 14 e 15 (2022), foram inicialmente introduzidos pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, então como n.ºs 7 e 8, com início de vigência a 1 de Janeiro de 2008, na sequência do Acórdão Hollmann.

¹⁶ V. Nota anterior.

estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante.
/(...)

II. Lei Geral Tributária (“LGT”)

Art.º 4.º – Pressupostos dos tributos

1. Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património. /(...)

Art.º 5.º – Fins da tributação

1. A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

2. A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.

Art.º 6.º – Características da tributação e situação familiar

1. A tributação directa tem em conta:

a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;

b) A situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar;

(...)

3. A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.

III. Constituição da República Portuguesa (“CRP”)

Título III – Direitos e deveres económicos, sociais e culturais

Art.º 67.º – Família

1. A família, como elemento fundamental da sociedade, (...).
 2. Incumbe, designadamente, ao Estado para protecção da família: / (...)
- f) Regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares; / (...)

Título IV – Sistema financeiro e fiscal

Art.º 103.º – Sistema fiscal

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. / (...)

Art.º 104.º – Impostos

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. / (...)

IV. Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”)

Parte II - Não discriminação e cidadania da União

ARTIGO 18.º

No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. / (...)

Parte III - As políticas e acções internas da União

Título IV - A livre circulação de pessoas, de serviços e de capitais

Capítulo 4 - Os capitais e os pagamentos

Artigo 63.º

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. / (...)

Artigo 65.º

1 – O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito dos Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

(...)

3 – As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º /(...)

*

Aqui chegados.

Como se disse já,¹⁷ o Tribunal, por despacho de 02.07.2021, determinou a suspensão da instância, por motivos de Reenvio Prejudicial pendente noutros autos de Processo Arbitral então em curso no CAAD. E por despacho de 22.12.2021 determinou o levantamento da suspensão da instância, com a junção aos autos do **Despacho fundamentado do TJUE de 13.12.2021** prolatado naquele Processo de Reenvio Prejudicial - **Proc. C-224/21**.

No seu Despacho fundamentado o Alto Tribunal veio, assim o vemos e no que à “*Doutrina Hollmann*” respeita,¹⁸ simplesmente reiterar a sua anterior pronúncia na matéria e a sua pronúncia, entretanto, no Acórdão MK. Porventura não terá entendido de relevar em toda a sua amplitude e profundidade a interpretação do Ordenamento Jurídico Nacional - facultada pelo Órgão de Jurisdicional Nacional¹⁹, o bloco de legalidade em que o art.º 43.º, n.º 2 se insere e este aí devidamente contextualizado - normativa e axiologicamente, e os fins com que o

¹⁷ *V. supra*, Relatório

¹⁸ Assim nos pretendemos referir ao entendimento e pronúncia do Alto TJ no sentido de o (à data) Artigo 56.º CE dever ser interpretado como se opondo a uma legislação nacional como a Portuguesa – que sujeita, conclui, as mais-valias em apreço, quando realizadas por um NR, a uma carga fiscal superior àquela a que sujeita as realizadas por um R. Ao que se chega tendo por base um outro entendimento, a saber, o de que se estará perante situações objectivamente comparáveis.

¹⁹ Órgão Jurisdicional de Reenvio

legislador consagrou esta norma. Tendo concluído que o regime jurídico-tributário Português “sujeita sistematicamente os não residentes a uma carga fiscal superior àquela que seria aplicada para este mesmo tipo de operações às mais valias realizadas por residentes”.

Concretamente em resposta às questões prejudiciais veio o Alto Tribunal declarar assim:

“O artigo 63.º e o artigo 65.º, n.º 1, TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que, no que respeita às mais-valias resultantes da venda de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, sujeita sistematicamente os não residentes a uma carga fiscal superior àquela que seria aplicada para este mesmo tipo de operações às mais-valias realizadas por residentes, não obstante a faculdade concedida aos não residentes de optarem pelo regime aplicável aos residentes.”

O Alto Tribunal conclui, pois, e no Quadro Jurídico que para o efeito recortou²⁰, no mesmo sentido em que já nas suas duas anteriores pronúncias o fizera – *ref. “Doutrina Hollmann”*.

Ainda assim acrescentando - ao agora responder às questões prejudiciais - o advérbio “sistematicamente”. E aqui estamos já, neste último ponto, diremos por facilidade de expressão, na “*Doutrina MK*”.²¹

Conclui o Alto Tribunal, pois, como antes, que a legislação interna, Portuguesa, sujeita os NR a uma carga fiscal superior àquela a que sujeita os Residentes (no que respeita a Mais-Valias imobiliárias em imposto sobre o rendimento pessoal). E (agora) que tal não é afastado por via

²⁰ O art.º 43.º isoladamente e no confronto com o art.º 72.º.

²¹ No Acórdão MK havia o Alto Tribunal respondido às questões prejudiciais, como colocadas, assim: “O artigo 63.º TFUE, lido em conjugação com o artigo 65.º TFUE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, para permitir que as mais-valias provenientes da alienação de bens imóveis situados nesse Estado-Membro, por um sujeito passivo residente noutra Estado-Membro, não sejam sujeitas a uma carga fiscal superior à que seria aplicada, para esse mesmo tipo de operação, às mais-valias realizadas por um residente do primeiro Estado-Membro, faz depender da escolha do referido sujeito passivo o regime de tributação aplicável.”

da faculdade²², concedida aos NR, de optarem pelo regime dos Residentes – se²³ a legislação ainda assim (*i.e.*, “não obstante a faculdade concedida...”) sujeita sistematicamente os NR “a uma carga fiscal superior...”.

O que sempre significará que já se assim (*sujeição a uma carga fiscal superior*) não sucedesse **sistematicamente** - dir-se-à, - que já se esse regime (que não reduz o ganho de mais-valias a 50% no caso dos NR) desde logo não fosse (entre os dois) o regime aplicável/aplicado *por defeito*, *regime regra* – a apontada oposição não se verificaria.

*

Junto o Despacho do TJ aos presentes autos, cabe decidir.

Como no início ficou percorrido, o Requerente coloca em crise a Liquidação com o fundamento único de - ao não ter sido aplicado o art.º 43.º, n.º 2 do CIRS à sua situação - se ter incorrido em violação do DUE. A interpretação do art.º 43.º, n.º 2 no sentido de que o mesmo não é aplicável aos NRs viola, defende, o DUE, por resultar em discriminação injustificada entre NRs e Residentes. Defende assim a ilegalidade da Liquidação ao não tributar apenas metade da mais-valia realizada.

A Requerida, por seu lado, entende ter procedido como devido, ao ter aplicado ao caso o art.º 72.º, n.º 1, al. a), daí não derivando uma restrição à liberdade de circulação de capitais consagrada no DUE. Na sua Declaração Modelo 3 o Requerente assinalou no quadro respectivo ser NR e, mais, assinalou pretender a tributação pelo respectivo regime geral (*i.e.*, a opção 07),

²² Note-se também que se antes (Acórdão MK) o Alto Tribunal se referia (assim se expressava) a fazer-se depender o regime aplicável – e assim a não sujeição a uma carga fiscal superior - da escolha do sujeito passivo NR, agora (Despacho de 13.12.2021) passa a referir-se a uma faculdade concedida aos NR de optarem pelo regime dos R.; da referência a uma legislação que faz depender a não sujeição [a uma carga fiscal superior] da escolha do NR, passa a referir-se uma legislação que sujeita os NR sistematicamente [a uma carga fiscal superior] não obstante a faculdade que lhes é concedida de escolherem o regime dos R.

²³ O “se” é nosso, em interpretação do declarado pelo TJ. Refere o Alto Tribunal (como integralmente transcrito a negrito, *supra*) que os Artigos 63.º e 65.º do TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação que sujeita sistematicamente (...) não obstante a faculdade.

e não a tributação pelo regime que seria aplicável aos Residentes (*cf.* factos provados, *supra*).
Podendo tê-lo feito.

Vejamos.

Subjaz à questão fundamental a apreciar nos autos²⁴, para então se decidir quanto à peticionada anulação, e como resultará de tudo o que antecede, a da conformidade ou não do regime jurídico Português de tributação em IRS de rendimentos de Mais-Valias na transmissão de bens imóveis (sitios em Portugal) com as normas que, no Direito Primário da UE, consagram as liberdades fundamentais. Em concreto com a liberdade de circulação de capitais, quando em causa estejam rendimentos (ganhos de mais-valias imobiliárias) obtidos por Não Residentes, residentes na UE. No confronto com o regime aplicável aos Residentes.

No caso dos Não Residentes vigoram actualmente, e já assim ao tempo dos factos (rendimentos obtidos em 2019)²⁵, dois regimes alternativos, a saber, o plasmado no n.º 1, al. a), do art.º 72.º e, por outro lado, o constante dos n.ºs 13 e 14 (*cf.* numeração ao tempo dos factos, actualmente n.ºs 14 e 15) do mesmo art.º 72.º. O primeiro faz aplicar uma taxa especial, fixa, ao tempo dos factos (e ainda actualmente), de 28%, ao total do ganho de mais-valias, enquanto que o segundo se traduz na aplicação do regime aplicável aos Residentes (em seguida sumariado), muito embora sem a consequência (que ocorre no caso dos Residentes) de a tributação dos demais rendimentos obtidos pelo sujeito passivo no ano, independentemente da sua natureza e de qual seja a respectiva Categoria em IRS, resultar afectada (por força do englobamento obrigatório do ganho de mais-valias imobiliárias).

Já no caso dos Residentes é aplicável, com carácter de obrigatoriedade (sem possibilidade de *opting out*), o regime resultante do art.º 43.º, n.º 2, nos termos do qual, em conjugação com os demais artigos do CIRS, no essencial percorridos²⁶, à base tributável (o ganho de mais-valias

²⁴ *Supra*, p. 10

²⁵ *Cfr.* desde logo a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro

²⁶ *V. supra*, legislação potencialmente aplicável-CIRS.

imobiliárias²⁷) é aplicada uma redução de 50% e, então, essa base tributável (o valor do ganho pela metade) acresce (por englobamento) aos demais rendimentos obtidos, mundialmente, pelo sujeito passivo no ano em causa. Depois então se aplicando a tabela geral de taxas do art.º 68.º ao montante global dos rendimentos – e não apenas aos rendimentos da respectiva Categoria, a G. Taxas essas progressivas, por escalões, e que vão até um valor de taxa marginal de 48%, à qual ainda poderá crescer, no escalão máximo dos rendimentos, uma taxa adicional de, no máximo, 5% (*cf.* art.º 68.º-A). Assim no quadro de um imposto único, de base alargada e de formação sucessiva, com progressividade, por escalões.

Tendo em conta a existência de Jurisprudência²⁸ (*maxime* Acórdão de 11.10.2007, do TJUE, no Caso Hollman, proc.º C-443/06) em que se determina que a liberdade de circulação de capitais consagrada nos Tratados se opõe a uma legislação nacional/a uma norma como a do art.º 43.º, n.º 2 do CIRS que sujeita as mais-valias em causa “a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a esse mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente”, tendo também em conta a alteração legislativa entretanto operada pelo legislador nacional²⁹, e tendo em vista a aplicação efectiva e a interpretação uniforme do DUE, o Tribunal, entendendo poder adquirir relevância nos autos o que o TJUE viesse a decidir no Processo de Reenvio Prejudicial já referido (Proc. C-224/21), determinou a suspensão da instância, como também *supra*. E, imediatamente após conhecimento da pronúncia do Alto Tribunal ali, determinou o levantamento da suspensão.

O TJUE veio, referimos já, declarar que “O artigo 63.º e o artigo 65.º, n.º 1, TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro (...) que (...) sujeita sistematicamente os não residentes a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a esse mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por residentes, não obstante a faculdade concedida aos não residentes de optarem (...).”

Pois bem.

²⁷Em rigor, o saldo anual entre mais e menos-valias.

²⁸ A Jurisprudência que se refere ao longo da Decisão, bem como a aí indicada, estará disponível, consoante o caso, em: <https://curia.europa.eu>, www.dgsi.pt, e em www.caad.org.pt

²⁹ *Cfr.* Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro

Tendo em conta a nova pronúncia do TJ no Despacho fundamentado,³⁰ em que manteve as anteriores suas pronúncias na matéria (na medida *supra* sumariada);

Tendo em conta que esta Jurisprudência não pode deixar de ser tida em consideração, impondo-se ao Julgador - também ao Julgador em questões futuras materialmente idênticas - decidir em sentido compatível³¹;

Tendo em conta o nosso STA ter já proferido Acórdão de Uniformização de Jurisprudência – v. Acórdão do STA de 09.12.2020, Proc.º 075/20.6BALSb - na matéria, precisamente se baseando na anterior pronúncia do TJUE (Acórdão Hollmann) que veio, agora e mais uma vez, a ser por este Alto Tribunal reiterada;

Tendo em conta que a Jurisprudência Uniformizada se reveste de valor reforçado, emanando do Pleno das Secções e cabendo sempre recurso das Decisões judiciais que a não acatem;

Tendo presentes os valores fundamentais da Certeza e Segurança Jurídicas;

Mais que, seja no mesmo Acórdão (*supra*) em sede de interpretação Uniformizadora, seja na Jurisprudência mais recente do STA na matéria, entretanto também consolidada, se confirma, em situações como a dos presentes autos (*i.e.*, em situações em que o acto em crise era igualmente uma liquidação a sujeitos passivos Não Residentes - IRS, mais-valias imobiliárias - tributando o ganho de mais-valias na totalidade) ser de decidir pela anulação parcial dos actos de liquidação em crise;

V., a respeito, para além do Acórdão de Uniformização já referido - onde se lê, transcrevendo-se aqui com a devida Vénia: “Assim, bem andou a decisão recorrida quando julgou incompatível com o Direito da União Europeia a norma do n.º 2 do art.º 43.º do CIRS, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias

³⁰ Proc. C-224/21

³¹ Ressalvadas, entendemos, eventuais situações onde o disposto no art.º 8.º, n.º 4, *in fine*, da CRP de forma clara se revele de convocar.

realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não residentes, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo art.º 63.º do TFUE e, em consequência, **quando anulou** os actos de liquidação em causa (de IRS e de juros compensatórios) **na parte** em que desconsideraram aquela limitação.” (*negritos nossos*) -, e entre outros, o Acórdão do STA, também do Pleno da Secção, da mesma data de 09.12.2021, em que se decide pela improcedência do recurso de Decisão Arbitral em que se decidira pela anulação parcial do acto de liquidação;

Tendo ainda em conta que a mesma Jurisprudência é já Jurisprudência consolidada – *cf.* Acórdão do STA de 24.02.2021, Proc.º 058/20.6BALS, onde assim também se confirma (e bem assim, v. a Jurisprudência neste último Aresto referida), e que adere, aliás, a anterior Aresto do STA, de 20.01.2021, Proc.º 056/20.0BALS,

Haverá que decidir em conformidade com a pronúncia do Alto TJUE agora reiterada, e como aplicada pelo STA na já referida Jurisprudência Uniformizada e consolidada.³²

Assim,

Considerando que *cf.* o mesmo Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do STA de 09.12.2020 **“o n.º 2 do art.º 43.º do CIRS (...) ao prever uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, incompatível com o art.º 63.º do TFUE, não tendo essa discriminação negativa dos não residentes sido ultrapassada pelo regime opcional (...)”**,

Em face do mais que vem de se expôr,

³² Jurisprudência que, deixámos já dito, tem por base a pronúncia do TJUE no Acórdão Hollmann; ainda que tomando posição quanto a o regime “opcional” também não ser de molde a afastar aquela *Doutrina* (Hollmann). De todo o modo e para o que aos autos releva o que de inovador o TJ agora (Despacho fundamentado, Proc. C-224/21) aporta não interfere na referida Jurisprudência do STA, desde logo porque o que de essencial no Acórdão Hollmann se decidira se mantém. E considerando também que o *regime regra* dos NR, à data, se mantém.

E retornando mais concretamente ao caso, em que o Requerente é NR, residente, no ano em que obteve os rendimentos de cuja tributação aqui se trata, 2019, no Reino Unido, então ainda Estado-Membro da UE³³, e escolheu, na Modelo 3, ser tributado pelo regime geral dos NR.³⁴ Ficando sujeito a tributação do ganho de mais-valias em questão (o que não contesta), desde logo nos termos conjugados dos art.ºs 9.º, n.º 1, al. a), 10.º, n.º 1, al. a), 13.º, n.º 1, 15.º, n.º 2, 18.º, n.º 1, al. h) (todos *supra*). E na Liquidação em crise tendo sido aplicado o art.º 72.º, n.º 1, al. a), a saber, a taxa especial de 28% sobre montante total do ganho de mais-valias obtido pelo Requerente em resultado da venda dos bens imóveis em causa.³⁵

Verifica-se, assim, que ao caso não foi aplicado o art.º 43.º, n.º 2 do CIRS e - em aplicação, como devido, da Jurisprudência que vem de se percorrer - deveria, diferentemente, e como *supra*, tê-lo sido, por, de contrário, se violar a liberdade de circulação de capitais.

A pretendida redução, a metade, para efeitos de tributação, do ganho de mais-valias, deve, nestes termos, proceder. E à questão a decidir haverá, assim, que responder que sim, é ilegal a Liquidação ao não ter a incidência real do imposto sido limitada a 50% do ganho de mais-valias. E nessa medida. Tudo como antecede.

O Requerente pugna pela anulação, e requer a devolução dos montantes que viesse a pagar. Indicando em todo o caso para efeitos de valor do processo o valor de € 18.042,49. Que corresponde a metade do valor da Liquidação³⁶.

O STA, em aplicação da Jurisprudência do TJUE nesta matéria e chamado também a confirmar ou não Decisões Judiciais em que a questão se coloca também quanto à anulação das Liquidações em crise dever ser ou não meramente parcial – vem decidindo, de forma uniforme mais recentemente, no sentido da conformidade da anulação parcial. Em sua Jurisprudência

³³ 31.01.2020 é a data oficial de saída do RU da UE, *Brexit*.

³⁴ *Cfr. supra* factos provados

³⁵ *Cfr. supra*, factos provados

³⁶ *V. supra* factos provados

também já Uniformizada e consolidada. Como *supra*. Jurisprudência que é devido seguir-se, como também *supra*.

A Liquidação, como se concluiu já e pelas razões percorridas, padece de vício de violação de lei - por incompatibilidade com o DUE - por força da não redução a metade do ganho de mais-valias para efeitos de tributação, como decorreria da aplicação do n.º 2 do art.º 43.º. Que a Requerida não aplicou.

Assim, há que decidir pela anulação da Liquidação, na parte em que ali se desconsiderou a redução a metade do ganho de mais-valias, tudo como na Jurisprudência do STA, *supra*, devida aplicar.

Não deixa a Requerida de referir, e bem³⁷, que a ser de aplicar o regime dos Residentes,³⁸ seriam os rendimentos do Requerente de tributar à taxa aplicável nos termos da tabela prevista no art.º 68.º, n.º 1³⁹. O que o Requerente, por seu lado, também reconhece⁴⁰.

Vejamos ainda.

O que vem de se decidir sempre será sem prejuízo dos poderes-deveres que para a Requerida AT decorrem, entre o mais, do art.º 24.º, n.º 1 do RJAT (que estabelece, além do mais, que a decisão arbitral - a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação - vincula a Requerida AT, que deverá “nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea (...), alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: a) Praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral; b) Restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito; (...)”).

³⁷ E pode ver-se o resumo *supra* dos regimes;

³⁸ (no que não concede por não ter sido esse, e sim o outro, o regime assinalado pela Requerente nas Modelo 3)

³⁹ V. Artigos 7 e 9 da Resposta

⁴⁰ Como decorre, entre o mais, dos Artigos 25 do PPA e 3 das Alegações;

Sem prejuízo, pois, de possível emissão de novo acto de liquidação no respeito pelo aqui Decidido. Com efeito, e como bem se compreende, o exercício do direito de liquidação não tem por consequência necessária a preclusão do direito de praticar novo acto de liquidação. *V.*, entre o mais, os art.ºs 13.º, n.º 3 e 24.º, n.ºs 1 e 4 do RJAT⁴¹; e *v.*, ainda, o art.º 173.º, n.º 1, do CPTA.

Sendo que por seu lado, ao Tribunal, num contencioso de mera anulação, apenas cabe⁴² anular ou não o acto com fundamento nos vícios que concretamente lhe vêm imputados. No caso, no vício de violação de lei por não aplicação do art.º 43.º, n.º 2.

Não estando, como visto e se a tal nada obstar, vedado à Requerida emitir novas liquidações que não enfermem da ilegalidade declarada na presente Decisão.

Ademais, com o potencial de neutralização da oposição ao DUE conforme declarada pelo TJ no Despacho fundamentado de 13.12.2021.⁴³

4. Reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios

O Requerente peticionou a devolução, com juros indemnizatórios, dos valores que viesse a pagar ao abrigo de plano prestacional. Sucede que não se provou o pagamento, de qualquer quantia.

Não se verificam, assim, condições de procedência deste pedido, e, em consequência, o mesmo se passa quanto ao pedido de juros indemnizatórios, cuja procedência depende, desde logo, do pagamento (*cf.* art.º 43.º, n.º 1 da LGT).

⁴¹ A respeito da (não) preclusão pode ver-se, entre outros, Jorge Lopes de Sousa, “Preclusão do direito de praticar actos de liquidação (...)”, *in* CJT, Cejur, 16, 2017, pp. 3-14.

⁴² Sem prejuízo desde logo das matérias de devolução de quantias pagas e juros;

⁴³ *V. supra* pp. 18-19

5. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o PPA como segue:

- Anular parcialmente a liquidação de IRS melhor identificada nos autos, no valor correspondente ao acréscimo resultante da não consideração do ganho de mais-valias apenas pela metade;
- Julgar improcedentes os pedidos de condenação da Requerida na devolução de quantias pagas e de juros indemnizatórios.

6. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **18.042,49**, valor que foi indicado para o efeito pelo Requerente, que a Requerida não contestou e que corresponde ao montante da Liquidação a que o Requerente pretendia obstar.

7. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **1.224,00**, a cargo da Requerida.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2022

O Árbitro,

(Sofia Ricardo Borges)