

**Tribunal:** SUPREMO TRIBUNAL  
ADMINISTRATIVO - 2ª SECÇÃO

**N.º de Processo:** 0439/06

**Relator:** Dr. Jorge de Souda

**D:**

## Sumário

Justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE a fim de se pronunciar sobre a questão de saber se o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro de 1988, e alterado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 5% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas noutro Estado membro da União Europeia.

## Texto integral

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A... impugnou judicialmente no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé a liquidação de IRS de 2003.

Por sentença daquele Tribunal, a impugnação foi julgada improcedente.

Inconformada, a Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, alegando as seguintes conclusões:

1.ª O disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, se aplicado no sentido de excluir da limitação de imposto a 50% as mais-valias realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia, viola o disposto nos artigos 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, porque:  
a) discrimina injustificadamente entre residentes em Portugal e residentes num outro Estado da União Europeia;  
b) tributa estes últimos, em igualdade de circunstâncias de forma mais gravosa do que os primeiros;  
c) torna objectivamente menos favorável a estes últimos o exercício dos seus direitos de livre circulação e de estabelecimento, quer quanto a pessoas quer quanto a capitais.

2.ª A citada norma de direito interno, aplicada, como o foi, para fundamentar o acto de liquidação, discrimina contra a ora recorrente, tributando-a por uma medida mais gravosa do que outras medidas aplicadas a situações patrimoniais idênticas, mas residentes em Portugal.

3.ª É ilegal o acto de liquidação impugnado, na medida em que se fundamenta em normas incompatíveis com o Direito Comunitário.

Termos em que, com o duto suprimento de V.Exas, deve ser dado provimento ao presente recurso, anulando a dita decisão recorrida e anulando o acto tributário impugnado, se necessário após reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do art. 234.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, com todas as consequências legais, e o Estado condenado a indemnizar a ora recorrente dos custos incorridos com a presente litigância, no respectivo processo de execução, nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. O imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) sujeita, em regra (com excepção das taxas liberatórias e taxas especiais), o rendimento global dos contribuintes a uma única taxa de 25%, com a consequência da sua característica de imposto único;

2. O Art. 13.º do CIRS delimita a incidência pessoal do imposto, considerando que ficam sujeitos ao imposto as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos;

3. O âmbito da sujeição do imposto está previsto nos n.ºs 1 e 2 do Art. 15.º do CIRS, pelo qual, para os residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos nesse território (obrigação de âmbito pessoal) e tratando-se de não residentes, o IRS incide sobre os rendimentos obtidos em território português (obrigação de âmbito real);

4. As taxas do IRS classificam-se em normais e progressivas (Art. 68.º do CIRS) e em especiais (Arts. 71.º e 72.º do CIRS);

5. As taxas normais são progressivas, aumentando medida que aumenta a matéria colectável, por escalões e aproximam o imposto da sua finalidade redistributiva (equidade) e as taxas especiais são proporcionais dados se manterem constantes, independentemente do montante da matéria colectável;

6. A taxa especial de 25% (n.º 1 do Art. 72.º do CIRS) é aplicável às mais-valias e outros rendimentos obtidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável nelas, desde que não sejam sujeitos retenção na fonte a taxas liberatórias, salvo o disposto no n.º 4;

7. O acto tributário ora impugnado resultou da aplicação pela Administração Tributária, do disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro de 1988, e alterado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 5% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas noutro Estado membro da União Europeia.

43.º do IRS em que o soldo apurado entre os mais valias e os menos valias respeitante às transações por residentes previstas na alínea a) (...) do n.º 1 do Art. 10.º, positivo ou negativo, é apenas o valor do seu valor;

8. Respeitando o caso sub judice, o uma mais valia realizado por um Sujeito passivo não residente ora recorrente é residente na Alemanha), o valor dessa mais valia não pode ser considerado o seu valor mas sim pela sua totalidade, interpretação que se infere da referido norma legal a con-

9. A citada norma legal não viola nem discrimina os direitos dos não residentes por contraponto em Portugal, conforme propugna a ora recorrente, porque os Estados Membros da União Europeia impostos directos (IRS), têm competência para legislar e exercer a sua jurisdição fiscal, de acordo com as leis tributárias vigentes no seu ordenamento jurídico-tributário, que no caso de Portugal se encontra na Constituição do n.º 1 da al. i) do Art. 165.º da CRP (reserva de lei da Assembleia da República).

10. Assim, tais matérias não se encontram incluídas na esfera de competências da Comunidade Europeia, competências próprias de cada Estado Membro, que embora tenham que respeitar o direito com o qual como limite principal à sua soberania fiscal, os chamados acordos de dupla tributação que visam evitar a tributação internacional e evitar a fraude e a evasão fiscal internacionais;

11. A lei tributária portuguesa não é discriminatória no tratamento fiscal dado aos residentes e não residentes em Portugal, simplesmente delimitou que um sujeito passivo residente é tributado pela totalidade dos rendimentos auferidos em Portugal e fora de Portugal enquanto um sujeito passivo não residente apenas pelos rendimentos obtidos em território português (n.º 1 do Art. 13.º do CIRS conjugado com os n.ºs 1 e 2 do CIRS);

12. A forma de tributação dos rendimentos provenientes de mais valias obtidas por residentes e não residentes em território português é diferente mas não origina nem desigualdades nem violação do princípio da capacidade contributiva na tributação do rendimento, tendo em conta as necessidades e os rendimentos de cada um, o qual é o princípio estruturante do ordenamento jurídico tributário português;

13. O princípio da igualdade previsto no Art. 13.º da CRP proíbe discriminações arbitrárias entre contribuintes, o que significa isto, que a lei deva garantir na sua aplicação um resultado igual para cada um dos sujeitos passivos, o que a diferenciação dos resultados deve corresponder à efectiva diferença existente entre os contribuintes;

14. A igualdade não pode ser entendida em sentido estrito, pois, a igualdade tanto quantitativa como qualitativa, o imposto conduziria sempre a uma desigualdade no sacrifício imposto aos destinatários da lei fiscal, o que não é garantida uma efectiva igualdade na distribuição da carga fiscal entre os contribuintes, o tratamento diferente do que é realmente diferente para que se concretize o princípio da justiça tributária;

15. Logo, aferir a capacidade contributiva de um residente é mais fácil do que o de um não residente, enquanto aquele é obrigado a declarar todos os rendimentos obtidos tanto no território português como no estrangeiro, este apenas está obrigado a declarar os rendimentos auferidos em território português, o que é muito difícil saber qual é a capacidade contributiva de um não residente, que pode auferir rendimentos em outros países;

16. Daí que, a lei fiscal tenha estabelecido um diferente tratamento entre residentes e não residentes, não origina discriminações nem desigualdades entre ambos mas antes visa tratar diferentemente situações que são diferentes, sem violar qualquer princípio constitucional ou disposições comunitárias;

17. O disposto nos Arts. 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia não viola o princípio da igualdade, pela aplicação do n.º 2 do Art. 43.º do CIRS ao caso sub judice, ao contrário do propugnado, porque a limitação da incidência de imposto a 50% das mais valias realizadas por residente não origina qualquer discriminação entre os cidadãos nacionais e os cidadãos comunitários em razão da sua nacionalidade;

18. Isto porque não se pode tributar da mesma forma duas situações diferentes, tanto mais quando se trata de mais valias, está instituído relativamente à tributação liberatória por retenção na fonte dos não residentes por residentes, nas categorias B e E (rendimentos empresariais e de capitais), ou seja, a tributação dos rendimentos dos não residentes devido à impossibilidade de englobamento dos rendimentos por eles obtidos, o que acontece com os residentes que podem sempre optar pelo englobamento previsto no n.º 6 do Art. 43.º do CIRS;

19. Já quanto à decisão do Tribunal de Justiça invocada pela ora recorrente, bem decidiu o Mm. Juízo julgou que o aresto citado em abono da Sua tese nada tinha a ver com o caso sub judice, porque em causa era liberdade de estabelecimento face à transferência do domicílio fiscal para outro Estado-Membro, enquanto as regras de tributação das mais valias de valores mobiliário enquanto nos autos trata-se apenas de mais valias efectivamente realizadas por um não residente em Portugal;

20. Assim sendo, o acto tributário de liquidação é legal porque está em conformidade com o ordenamento jurídico-tributário português, não violando quaisquer princípios ou normas comunitárias.

Face à factualidade exposta, e porque a douta sentença bem decidiu, deve a mesma ser não apenas confirmada mas também considerada improcedente, assim se fazendo JUSTIÇA.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

1. *Recorrente:* A...

2. *Objecto do recurso:* legalidade do acto de liquidação do IRS impugnado, que tributou as m. pela recorrente com a venda do imóvel identificado na sua declaração de rendimentos na termos do art. 43º, nº 1 e 2 do Código do IRS, por interpretação a contrario sensu, interpre entender da recorrente, viola o disposto nos artigos 12º, 18º, 39º, 43º e 56º do Tratado que In Europeia.

Para o efeito alega a recorrente que o artigo 43º n.º 2 Do Código do IRS, interpretado e apl excluir da limitação da incidência de imposto a 50% as mais-valias realizadas por um resid membro da União Europeia, viola o disposto nas referidas normas de direito comunitário porque.

a) *Discrimina injustificadamente entre residentes em Portugal e residentes num outro Estado da*  
b) *Tributa estes últimos, em igualdade de circunstâncias, de forma mais gravosa do que os prim*  
c) *Torna objectivamente menos favorável a estes últimos o exercício dos seus direitos d estabelecimento, quer quanto a pessoas quer quanto a capitais.*

3. *Fundamentação:*

Como se vê de fls. 62 a decisão recorrida entendeu não se descortinar naquela norma do Cód. discriminação entre os cidadãos nacionais e os comunitários em razão da nacionalidade, e, de vislumbrar nenhuma limitação do direito qualquer cidadão da União goza do direito de circu trabalhar livremente no território dos Estados-Membros.

A nosso ver, porém, a questão de não conformação do art. 43º nº 2 do Código do IRS com o não está suficientemente tratada na decisão recorrida sendo que ali não se fundamenta porqu qualquer discriminação entre os cidadãos nacionais e os comunitários em razão da nacionalidad Sobre a questão alega a Exm.º Representante da Fazenda Pública que a citada norma le discrimina os direitos dos não residentes por contraposição aos residentes em Portugal, porque da União Europeia, em matéria de impostos directos (IRS), têm competência para legislar e exe. fiscal, de conformidade com as leis tributárias vigentes no seu ordenamento jurídico – tributário. Ora a questão suscitada pelo recorrente prende-se com um problema chave do direito comunitá qual o impacto do princípio comunitário da livre circulação de pessoas nas legislações fiscais i imposto sobre o rendimento.

Com efeito, ao contrário do IVA, o tratado CEE não contém qualquer prescrição no sentido d impostos directos dos estados membros

A harmonização só é obrigatória em matéria de fiscalidade indirecta (artigo 99.º do Tratado CE). Porém a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) tem-se pronur que mesmo em domínios que são da sua exclusiva competência, os Estados-membros não pode que tenham por efeito entravar sem justificação a livre circulação dos trabalhadores, das profiss dos serviços ou dos capitais.

Assim, qualquer legislação fiscal que introduza uma discriminação em razão da nacion discriminação seja ostensiva ou dissimulada, deve poder ser examinada à luz das normas do tr aqueles direitos de livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais, nom 39º e 56º invocados pelo recorrente – vide neste sentido Acórdãos do TJCE de 14 de Setemb Gschwind contra Finanzamt Aachen-Außenstadt, Processo C-391/97, (parágrafo 20), de 12. Processo C-385/00, e de 14.12.2000, Amid, processo C-141/99, todos publicados in lex/pt/index.html,

Ora no caso o recorrente alega que aquela norma do Código do IRS, se aplicada no sentido de r de outros Estados membros a consideração de apenas 50% do valor dos rendimentos qualificad na determinação do seu rendimento colectável, concedendo-a apenas aos residentes e objectivamente menos favorável aos primeiros o exercício dos seus direitos de livre circulação quer quanto a pessoas quer quanto a capitais, consagrados no Tratado que Institui a Comunidade Pois que os não residentes que queiram liquidar o seu património imobiliário situado em Portug respectivo capital dentro deste Estado ou para outro Estado membro, designadamente para a ficam, pelo simples facto de não serem residentes em Portugal, sujeitos a tributação sobre ur vezes maior do que a base tributável de um residente, nas mesmas circunstâncias.

Suscita-se assim a não conformação daquela norma do Código do IRS ao direito comunitário en afiguram justificarem o reenvio prejudicial junto do TJCE, tanto mais que não é conhecida jurisprudência clara daquele Tribunal de Justiça.

Em face do exposto somos de parecer que deve ser deferido o pedido de reenvio prejudicial ac para esclarecimento da questão suscitada no presente recurso e que é a seguinte:

O disposto no n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, c na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incie

*50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12.º, do Tratado que Institui a Comunidade Europeia ao excluir dessa limitação as mais-valias realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia?*

*Nomeadamente porque:*

- a) discrimina injustificadamente entre residentes em Portugal e residentes num outro Estado da*
- b) tributa estes últimos, em igualdade de circunstâncias, de forma mais gravosa do que os primi*
- c) torna objectivamente menos favorável a estes últimos o exercício dos seus direitos de estabelecimento, quer quanto a pessoas quer quanto a capitais?*

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre este douto parecer, apenas a Excelentíssima Fazenda Pública se pronunciou, dizendo o seguinte:

*Notificada do douto parecer de fls.104, a representante da Fazenda Pública, à questão conformação do artigo 43.º, n.º 2 do CIRS ao direito comunitário, considera que, como defende a recorrida Fazenda Pública, a delimitação do âmbito de aplicação desta norma a contribui*

*território português não implica desfavor dos não residentes.*  
*Com efeito, o regime de tributação por taxa liberatória, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, do CIRS, tem uma especificidade que visa precisamente uma não desigualdade entre contribuintes residente*

*atento a regra da tributação do rendimento ilíquido dos não residentes.*  
*Com a tributação por taxa liberatória, o contribuinte beneficia de uma taxa proporcional qu*  
*alcance da aplicação de taxas mais elevadas aplicáveis aos contribuintes residentes no território*  
*Por isso, se viesse a ser aplicada a taxa liberatória conjugadamente com a almejada limita*  
*imposto a 50% do valor das mais valias, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, seria o contribuinte*  
*viria auferir um injustificado benefício.*

*Pelo que é possível, desde já, determinar que o n.º 2 do artigo 43.º do CIRS não viola os artigos*  
*e 56.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia, devendo ser indeferido o pedido de*  
*formulado pela recorrente.*

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

*A ora Impugnante é, e foi no ano de 2003, residente na Alemanha.*

*No ano de 2003, a ora Impugnante obteve os seguintes rendimentos em Portugal:*

- Rendimentos prediais, no valor de € 19.752,47;*
- Mais-valias resultantes da alienação onerosa do direito de propriedade sobre um bem imóv*  
*pelo preço de € 625.000.*

*O imóvel alienado fora adquirido pela ora Impugnante a título gratuito, por herança aberta*  
*marido, ..., em 1998, tendo-lhe sido liquidado imposto sobre as sucessões e doações sobre*  
*patrimonial de € 4.598,72.*

*A mais-valia realizada pela ora Impugnante na venda do imóvel foi de € 619.757,46 que corr*  
*entre o referido valor de realização e o valor patrimonial sujeito a imposto sobre as sucess*  
*corrigido para € 5.242,54 pelo coeficiente a 1,14 aprovado pela portaria do Ministro das Finança*  
*3 de Abril.*

*A administração tributária considerou a totalidade dessa mais-valia na determinação do ren*  
*somando esse valor aos demais rendimentos tributáveis liquidando IRS sobre o rendimento glob*  
*assim apurado:*

Rendimentos prediais líquidos das respectivas deduções específicas: € 16.491,11

Mais-valias da alienação de direitos reais sobre bens imóveis: € 619.757,46

€ 636.248,57

3 – Antes de mais, importa apreciar a questão da necessidade de reenvio prejudicial para o T.J. Recorrente e pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público.

No art. 10.º do CIRS estabelece-se a tributação em IRS de mais valias, incluindo-se nessa mais, os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

Os n.ºs 1 e 2 do art. 43.º do CIRS estabelecem que «o valor dos rendimentos qualificados co correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo nos termos dos artigos seguintes» e que «o saldo referido no número anterior, respeit

*efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou considerado em 50% do seu valor». (Redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.)*  
A administração tributária, na liquidação impugnada, interpretou este n.º 2 como aplicando-se em Portugal, entendendo que, em relação a cidadãos residentes no estrangeiro, inclusiv

Membro da União Europeia, deve ser considerado, para efeito daquela tributação, 100% do saldo

Este entendimento consubstancia-se num tratamento diferenciado dos cidadãos da União Europeia não residentes em Portugal, sendo pertinentemente colocada a questão da possibilidade de se interpretar incompatível com o direito comunitário, à face do preceituado nos arts. 12.º, 18.º do Tratado de Roma.

Assim, não se estando perante uma questão de solução evidente, não se poderá considerar es *claro*, para efeitos de dispensa de reenvio prejudicial.

Nesta situação, decidindo o Supremo Tribunal Administrativo em última instância e na jurisprudência do T.J.C.E. directamente aplicável, é obrigatório o reenvio prejudicial para o T.J. com o preceituado no art. 234.º, parte final, do Tratado de Roma, na redacção vigente.

4 – A norma em causa é o art. 43.º, n.º 2, do CIRS, na redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27 estabelece o seguinte:

*2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes em Portugal, nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% c*

A questão que se coloca é a de saber se é compatível com o direito comunitário a interpretação dos termos de ela se aplicar apenas a cidadãos residentes em Portugal e em relação a cidadãos estrangeiros ser considerada a totalidade do valor do saldo das mais-valias e menos-valias para e

Assim, formulam-se as seguintes questões, em sintonia com o doutamente sugerido pelo Magistrado do Ministério Público:

O disposto no n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12º, 1º do Tratado que institui a Comunidade Europeia ao excluir dessa limitação as mais-valias realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia?

Nestes termos, acordam em decidir suspender a instância até à pronúncia do TJCE, ordenando carta, a dirigir pela secretaria deste STA à daquele, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado do processo, incluindo cópias da petição, da sentença, das alegações de recurso da Impugnação, do Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, das contra-alegações da Excelentíssima Representação Pública e da resposta que apresentou àquele parecer, além do presente acórdão.

Custas a considerar a final.

Lisboa, 28 de Setembro de 2006. – *Jorge de Sousa* (relator) – *Pimenta do Vale* – *Baeta de Queiroz*