

Rita Franco Benedito

Mais-valias imobiliárias: tributação de sujeitos passivos não residentes em
Portugal



2024

Rita Franco Benedito

Mais-valias imobiliárias: tributação de sujeitos passivos não residentes em
Portugal

Mestrado em Fiscalidade

Dissertação efetuada sob a orientação de:
Professora Doutora Maria Leonor Cruz dos Reis Salsa



2024

Mais-valias imobiliárias: tributação de sujeitos passivos não residentes em Portugal

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Rita Franco Benedito

© Copyright: Rita Franco Benedito

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Dedicatória

... só vencemos amanhã se não desistirmos hoje!

Dedico esta dissertação à minha família, apoio incondicional, que nunca me deixa desistir!

Agradecimentos

À minha orientadora, Professora Maria Leonor Cruz dos Reis Salsa, que aceitou a orientação desta dissertação de mestrado, nos últimos dias... o meu obrigada!

À minha colega Beatriz, pela disponibilidade em ajudar e responder a todas as minhas questões!

À minha família, que é amor, carinho, confiança, ajuda, apoio e incentivo para qualquer desafio!

Ao meu namorado, pela paciência, apoio e carinho!

Obrigada!!

Resumo

A livre circulação de bens, pessoas e capitais é uma regra desde logo definida pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, e qualquer país que na sua legislação não garanta esta livre movimentação verá a legislação em questão revogada pela União Europeia.

Portugal, até 2023, era caracterizado pela dualidade regimes de tributação de mais-valias, em função da situação de residência do sujeito passivo, que num determinado ano alienava um bem imóvel. Dualidade esta que não se enquadrava no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, uma vez que fazia uma discriminação entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes, onerando os sujeitos passivos não residentes em Portugal, que alienassem um bem imóvel. Após vários processos litigiosos, e na sequência da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, a legislação sofreu as devidas alterações, e a forma de cálculo da mais-valia e apuramento do rendimento coletável, quando geradas por sujeitos passivos não residentes, foi alterada, passando a serem adotadas as regras aplicadas, no mesmo caso, a sujeitos passivos residentes.

Este trabalho discute e analisa essa alteração legislativa, o impacto que a mesma tem na determinação do imposto a liquidar, sobre o incremento patrimonial gerado, apresentando casos práticos que permitem concluir se o valor de imposto a liquidar é inferior, quando aplicadas as novas regras de tributação.

Conforme o tema analisado e os dados apurados ao longo do trabalho, é possível concluir que as novas regras de tributação tiveram um impacto significativo na forma de cálculo e apuramento da mais-valia, assim como no Modelo 3, que se mostram mais vantajosas para os sujeitos passivos não residentes, significando um menor valor de imposto a liquidar, apesar da obrigatoriedade de ter em conta o rendimento gerado no estrangeiro, para a determinação da taxa e parcela a abater.

Palavras-Chave: Mais-valias imobiliárias, IRS, categoria G, não residente, tributação.

Abstract

The free circulation of goods, persons and capital is a rule defined by the Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, and any country that does not guarantee this free circulation on their legislation, will see this legislation repealed by the European Union.

Until 2023, Portugal had a dual system of Capital Gains taxation, depending on the residence status of the taxpayers who sold a property in a specific year. The duality of the system was not in line with the Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, discriminating resident taxpayers and non-residents, encumbering the non-residents in Portugal, who sold a property. After several contentious cases, and following the 2023 Government budget approval, the legislation was amended in accordance with this approval, and the Capital Gains calculation rules, when generated by a non-resident taxpayer were changed, and the taxation rules applied in resident taxpayer's cases, were adopted.

This work discusses and analyses that legislative change, the impact it has on the determination of the tax to be paid on the capital gains generated, presenting practical cases that will allow us to conclude whether the amount of tax to be paid is lower with the new taxation regime.

According to the subject analysed and the data gathered throughout the work, it is possible to conclude that, the new taxation rules, had a significant impact on the way the capital gains are calculated, as well as on the Modelo 3 declaration. Nevertheless, these new rules are more advantageous for the non-residents taxpayers, meaning a lower amount of tax to be paid, despite the obligation to consider the income generated abroad, when determining the rate and allowance to be deducted.

Keywords: Real estate capital gains, personal income tax, category G, non-resident, taxation.

Índice Geral

Índice tabelas	xii
Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas.....	xiii
Introdução	1
1. Mais-valias imobiliárias: enquadramento na Categoria G	5
2. Tributação de mais-valias imobiliárias: conceitos, pressupostos e tributação	7
2.1 Mais-valia: conceito e definição.....	7
2.1.1 Conceito de mais-valia: Código de IRS	10
2.1.2 Tributação de mais-valias	11
2.2 Rendimento coletável: cálculo e tributação de mais-valia	13
2.2.1 Apuramento da matéria coletável.....	13
2.2.2 Valor e data de aquisição.....	14
2.2.3 Coeficiente de atualização monetária.....	15
2.2.4 Deduções de categoria: despesas e encargos	15
2.2.5 Valor e data de realização	16
2.3 Prazos de entrega, liquidação e pagamento.....	17
3. Residência fiscal: conceitos e pressupostos	18
3.1 Conceito de residência: Código IRS.....	19
3.2 Conceito de residência: Convenções de Dupla Tributação.....	19
3.3 Sujeição de IRS: incidência subjetiva.....	19
3.3.1 Princípio da fonte	20
3.3.2 Princípio da territorialidade	20
4. Regime fiscal português: evolução histórica do regime de tributação de mais-valias imobiliárias	22
4.1 Evolução histórica do regime tributário em Portugal: implementação da tributação de mais-valias	23

4.2	Origem das alterações legislativas do Código de IRS: Análise de Jurisprudência	28
4.2.1	Acórdão do Tribunal de Justiça – Hollmann contra Fazenda Pública (Processo C-443/06).....	28
4.2.2	Acórdão do Tribunal de Justiça – F. Gielen contra Staatssecretaris Van Financiën (Processo C-440/08).....	31
4.2.3	Acórdão do Tribunal de Justiça – MK contra Autoridade Tributária e Aduaneira (Processo C-388/19).....	32
4.2.4	Processo N.º 846/2019-T, de 9 de junho de 2020, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).....	34
4.2.5	Processo N.º 539/2018-T, de 22 de abril de 2019, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).....	35
4.2.6	Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 09 de dezembro de 2020 (Processo 075/20.6BALS).....	36
4.2.7	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de maio de 2021 (Processo 01154/18.5BESNT).....	37
4.3	Alterações ao Código de IRS.....	38
5.	Tributação de mais-valias imobiliárias em sede de IRS – Categoria G, obtidas por sujeitos passivos não residentes.....	45
5.1	Regras de tributação aplicadas a sujeitos passivos não residentes.....	46
5.2	Apuramento de imposto a liquidar: parecer APECA.....	48
5.3	Declaração de IRS: Anexo G.....	51
5.3.1	Alterações ao Modelo 3 decorrentes do Orçamento de Estado 2023	53
6.	Tributação de mais-valias na União Europeia: Breve comparação do regime de tributação português e os regimes de tributação da União Europeia.....	56
7.	Metodologia	61
7.1	Especificação do problema.....	61
7.2	Objetivo do estudo.....	62
7.3	Dados do estudo, procedimento e tratamento	63

8.	Estudo de casos práticos.....	64
8.1	Caso prático 1 – Sujeitos passivos, no estado civil de casados, não residentes em Portugal e sem rendimento gerado no estrangeiro	64
8.2	Caso prático 2 – Sujeito passivo, no estado civil de solteiro, não residente em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	67
8.3	Caso prático 3 - Sujeitos passivos, no estado civil de casados, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	69
8.4	Caso prático 3 – Sujeito passivo, no estado civil de divorciado, não residente em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	73
8.5	Caso prático 5 – Sujeitos passivos, no estado civil de solteiros, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	74
8.5.1	Caso prático 5.1 – Sujeitos passivos, no estado civil de solteiros, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	77
8.5.2	Caso prático 5.2 – Sujeitos passivos, no estado civil de solteiros, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	78
8.5.2.1	Caso prático 5.2.1 – Sujeitos passivos, no estado civil de solteiros, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	78
8.6	Caso prático 6 – Sujeito passivo, no estado civil de viúvo, não residente em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	79
8.6.1	Caso prático 6.1 – Sujeito passivo, no estado civil de viúvo, não residente em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro	81
8.7	Discussão de resultados	82
9.	Conclusão.....	85
	Anexo 1: Parecer APECA	97

Índice tabelas

Figura 1 - Determinação da matéria coletável	13
Figura 2 - Apuramento mais-valia.....	49
Figura 3 - Caso prático 1	64
Figura 4 - Caso prático 2	67
Figura 5 - Caso prático 3	69
Figura 6 - Caso prático 4	73
Figura 7 - Caso prático 5	75
Figura 8 - Caso prático 6	80

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

CIRS – Código Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Singulares

IRS – Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Singulares

VPT – Valor Patrimonial Tributável

AT – Autoridade Tributária

LGT – Lei Geral Tributária

IRC – Imposto sobre os Rendimentos de Pessoas Coletivas

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IUC – Imposto Único de Circulação

CIMSISD – Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

CAAD – Cento de Arbitragem

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

APECA – Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração

VR – Valor de realização

VA – Valor de aquisição

CDM – Coeficiente de desvalorização monetária

DED – Despesas e encargos dedutíveis

MV – Mais-valia

Introdução

Nos últimos anos, com a livre circulação de pessoas, bens e capitais, Portugal atrai cada vez mais investimento estrangeiro no ramo imobiliário e a aquisição e alienação de bens imóveis, localizados dentro das fronteiras nacionais, tem-se intensificando.

No que diz respeito à alienação de bens imóveis e à respetiva mais-valia apurada, o CIRS (Código do Imposto do sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) define as regras de tributação aplicadas, tanto a sujeitos passivos residentes em Portugal, como a sujeitos passivos não residentes em Portugal.

Até 2023, os sujeitos passivos não residentes, que completassem a alienação de um bem imóvel situado em território português, tinham um regime de tributação do ganho, que se mostrava discriminatório, face ao regime de tributação de mais-valias que era aplicado a sujeitos passivos residentes, uma vez que tributava a totalidade do ganho a uma taxa fixa de 28%, enquanto o ganho obtido por sujeitos passivos residentes era apenas tributado em metade, às taxas progressivas da tabela de IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) do artigo 68.º, do CIRS.

Após vários processos do Tribunal Europeu, o CIRS sofreu algumas alterações, que propenderam dar ao sujeito passivo não residente a possibilidade de escolher um regime de tributação: de acordo com as regras gerais do artigo 68.º, do CIRS, ou de acordo com as taxas especiais do artigo 72.º, do referido código. Porém, as modificações implementadas não garantiram o afastamento do descontentamento sentido pelos sujeitos passivos não residentes.

Foram vários os contribuintes não residentes que reclamaram da lei tributária de mais-valias vigente em Portugal, conseguindo em alguns casos a devolução de parte do imposto pago. Após alguns anos de discussão, de processos no Tribunal Europeu, e de reclamações dos sujeitos passivos não residentes, o Orçamento de Estado de 2023 vem efetivar uma alteração ao CIRS, eliminando em artigos específicos, que definem a tributação de mais valias, qualquer referência à residência do sujeito passivo, garantido assim, uma igual tributação, independentemente da residência do mesmo. Havendo, contudo, a exceção dos sujeitos passivos com residência em territórios com regimes fiscais

mais favoráveis, definidos como “Paraísos Fiscais”, uma vez que para estes, o agravamento da taxa, definido no CIRS, pela interpretação da lei, se mantém aplicável.

A Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, da Assembleia da República, que estabeleceu a alteração ao CIRS, garante assim que, os sujeitos passivos, independentemente do seu Estado de residência, são tributados de acordo com as mesmas regras, eliminando assim as questões discriminatórias, que anteriormente eram discutidas.

O tema que nos propomos analisar e discutir é exatamente o impacto que este novo regime de tributação de mais-valias imobiliárias, quando geradas por contribuintes não residentes em Portugal, tem na liquidação de imposto. O propósito do estudo é comparar regras de tributação, perceber em que medida os sujeitos passivos não residentes foram beneficiados com a nova legislação e se haverá algum impacto no valor de imposto a liquidar na sequência de uma alienação de um bem imóvel, uma vez que os rendimentos obtidos no estrangeiro e em Portugal terão repercussão no apuramento do imposto. Aqui não serão tidos em consideração os sujeitos passivos residentes em Paraísos Fiscais, uma vez que da análise da lei surgem dúvidas sobre o apuramento da matéria coletável.

Neste âmbito, apesar da existência de uma mais-valia não estar unicamente relacionada com a alienação de um bem imóvel, nesta dissertação apenas será aprofundada a legislação tributária aplicável a mais-valias imobiliárias, de bens que não haviam sido afetos a uma atividade de alojamento local anteriormente à alienação do bem imóvel, e, mais especificamente, quando geradas por sujeitos passivos não residentes.

O capítulo 1 desta dissertação faz o enquadramento do tipo de rendimento que será discutido no decorrer do trabalho.

Após o enquadramento e identificação do tipo de rendimento, é necessário definir conceitos e pressupostos para que, posteriormente, seja possível compreender o impacto que as alterações legislativas, que tiveram lugar em 2023, têm na determinação de imposto a liquidar. Assim, o capítulo 2 elabora uma definição de mais-valia, que permite compreender o tipo de conjuntura crucial para a determinação do rendimento que será considerado uma mais-valia, sendo ainda discriminado a forma de cálculo de uma mais-valia e a determinação do rendimento coletável.

Ainda na linha de definição de conceitos gerais, o capítulo 3 é dedicado aos conceitos de residência e incidência subjetiva, uma vez que a presente dissertação analisa a tributação de sujeitos passivos não residentes, sendo assim necessário perceber os pressupostos que impactam a situação de residência de um sujeito passivo.

É, de igual forma, relevante perceber o que originou esta alteração legislativa que resultou da aprovação do Orçamento de Estado de 2023. O capítulo 4 do trabalho destina-se à análise da evolução histórica do regime de tributação e, concretamente, do regime de tributação de mais-valias, até à efetivação do Orçamento de Estado, e a sua implementação. Neste mesmo capítulo, são estudados diferentes Acórdãos do Tribunal de Justiça, do Centro de Arbitragem Administrativa e do Supremo Tribunal de Justiça Administrativo, que discutiram o impacto da dualidade de regimes, assim como será feita uma análise ao CIRS, e uma comparação de redações.

Estudada a origem das alterações tributárias, e feitas as comparações entre a nova redação do CIRS e a anterior, o capítulo 5 é dedicado à tributação de mais-valias imobiliárias, quando geradas por sujeitos passivos não residentes. Numa primeira parte, são clarificadas as regras de tributação que se encontram em vigor e que tributam incrementos patrimoniais obtidos por sujeitos passivos não residentes. Numa segunda parte, é analisado um parecer emitido pela APECA (Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração) que esclarece a forma de cálculo e apuramento da mais-valia, quando considerado o rendimento do estrangeiro, uma vez que este rendimento deverá apenas ser tido em consideração para a determinação do escalão, taxa e parcela a abater. Por fim, sendo que é necessário ter em consideração o rendimento do exterior para determinação do imposto a liquidar, a declaração de IRS vê a sua estrutura ser alterada em consequência do novo regime tributário e, na última parte do capítulo 5, é escrutinada esta mesma alteração.

No capítulo 6 é feita uma breve comparação de regimes de tributação de mais-valias, quando geradas por sujeitos passivos não residentes, de 5 países da União Europeia: Países Baixos, Bélgica, Espanha, Suécia e Irlanda. O estudo foi realizado com base numa análise aos *Worldwide Tax Summaries* do website da PWC e o intuito é perceber em que medida as regras de tributação vigentes em Portugal são mais ou menos vantajosas do que as regras de tributação que seriam aplicadas a casos semelhantes, noutros países da União Europeia.

Uma vez revista a alteração da lei tributária de mais-valias imobiliárias, o capítulo 7 trata da metodologia do trabalho. Será, ao longo do capítulo, especificado o problema a ser investigado, os objetivos, os procedimentos tidos e o processo de tratamento de dados, passando para a análise de casos práticos e a posterior discussão de resultados.

No capítulo 8 são estudados casos práticos, baseados em factos reais, que tratam a temática do cálculo e apuramento de uma mais-valia gerada por um sujeito passivo não residente em Portugal. Para cada caso prático, é calculada a mais-valia obtida na sequência da alienação de um bem imóvel em Portugal, e é avaliado se os sujeitos passivos não residentes viram o valor de imposto a liquidar diminuir em comparação com o valor de imposto que haveria a liquidar se as regras de tributação anteriores ainda se aplicassem. É indicado, para cada caso prático, a data e valor de aquisição do bem imóvel, a data e valor de alienação do bem imóvel, as despesas incorridas na aquisição e alienação do bem imóvel, assim como a informação do rendimento do estrangeiro, e os cálculos apresentados são com base nestes valores. Todos os cálculos apresentados, foram realizados com base nas informações disponibilizadas no momento, e foram consideradas as taxas e parcelas a abater, do artigo 68.º, do CIRS, disponibilizadas para o ano de 2023.

Por fim, no último capítulo do trabalho, são proferidas as devidas conclusões e respostas às questões que haviam sido colocados no início da investigação. Balanços finais, limitações e constrangimentos da investigação e propostas para trabalhos futuros são igualmente identificadas neste último capítulo.

1. Mais-valias imobiliárias: enquadramento na Categoria G

A matéria a ser estudada na presente dissertação, como referido anteriormente, foca a tributação de mais-valias que um sujeito passivo, não residente em Portugal, obtém com a alienação de um imóvel dentro das fronteiras do território.

O problema em análise centra-se na tributação de mais-valias, referentes à alienação de bens imóveis que não foram, em momento algum, afetos a uma atividade empresarial, inserindo-se, nos rendimentos considerados incrementos patrimoniais, de acordo com o artigo 9.º, do CIRS, tributados conforme as regras da Categoria G, do IRS.

As regras de tributação de sujeitos passivos não residentes sempre foram diferenciadas das regras aplicada a sujeitos passivos residentes, e a tributação de mais-valias não é exceção.

No que respeita à tributação destes ganhos, as regras divergem também caso o imóvel alienado tenha sido, em anos anteriores, afeto a uma atividade empresarial. Porém, estas regras mantêm-se inalteradas, com o Orçamento de Estado de 2023, tanto para sujeitos passivos residentes, como para sujeitos passivos não residentes. A mais-valia é, neste caso, tributada de acordo com as regras da Categoria B, e a única diferença que é aplicada, consoante a residência do sujeito passivo, é a aplicação da taxa.

No entanto, como analisaremos adiante, as mais-valias decorrentes da alienação de um imóvel que não tenha sido afeto a uma atividade empresarial tinham, nos anos antecedentes à aprovação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, da Assembleia da República, regras de tributação diferentes, dependendo da residência do sujeito passivo, e é exatamente essa alteração legislativa, e as suas consequências, que pretendemos discutir.

Os imóveis a que nos referimos, não havendo sido afetos a uma atividade empresarial, são considerados, para os contribuintes não residentes em Portugal, como uma habitação secundária, e neste caso, situados dentro do território português, pelo que, a sua alienação é tributada de consoante as regras da Categoria G – Incrementos Patrimoniais.

Ora se por incremento patrimonial, entende o lexionário do Diário da República, são todos os aumentos de valor que o património pessoal de cada contribuinte constata,

os rendimentos da Categoria G, enunciados no artigo 9.º, do CIRS, são, portanto, considerados incrementos patrimoniais, uma vez que, uma mais-valia proveniente da alienação de um bem imóvel é considerado um aumento do património de um contribuinte. Assim, é um ganho que o contribuinte obteve de forma espontânea e sem esforço, que é considerado como um incremento no valor do património do contribuinte e que irá posteriormente aumentar o seu poder de compra.

Não obstante, estes rendimentos, inseridos dentro da Categoria G, do IRS, são apenas considerados incrementos patrimoniais, caso não sejam incluídos numa outra categoria de rendimentos, o que é o caso das mais-valias.

2. Tributação de mais-valias imobiliárias: conceitos, pressupostos e tributação

A definição do conceito de mais-valia tem se verificado, no decorrer dos anos, uma missão que se tem considerado complicada. A extensa abrangência do conceito, a dificuldade em estabelecer concretamente a forma de tributação de mais-valias e que tipo de mais-valia devem ser tributadas, tem sido uma tarefa que vários autores e o legislador português tentam de forma clara definir.

2.1 Mais-valia: conceito e definição

Ao pesquisarmos a definição de mais-valia, o dicionário indica que o nome mais-valia tem entre outros significados o “Aumento do valor de um bem ou de um direito apreciado em dois momentos diferentes” ou ainda uma “situação ou posição que corresponde a um benefício em relação a algo ou alguém”. É exatamente isso que ao refletirmos sobre a venda de um imóvel uma mais-valia pode significar. A alienação de um imóvel significa um acréscimo patrimonial na esfera do sujeito passivo, que apesar de ver o seu património imobiliário diminuir, verifica um acréscimo monetário com a realização do imóvel. De acordo com o dicionário, o significado de mais-valia, pode ainda estar diretamente relacionado com o “excedente das receitas sobre as despesas” que, como analisado à frente, é aquilo que consideramos como sendo o rendimento que será tributado.

No que respeita à real definição de mais-valia, para além da tentativa por parte do legislador em encontrar uma definição adequada do conceito, foram vários os autores, que ao longo dos anos, se lançaram nesta definição.

No que respeita a legislação, a 9 de junho de 1965, o Decreto de Lei 46373, que aprovou o Código de Imposto de Mais-Valias, vê no seu preâmbulo, a delimitação do conceito de mais-valia, assim como uma referência às menos-valias. Uma mais-valia, para efeitos do código em análise, trata-se de “aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda”. Faveiro (1986, p. 735) veio na mesma linha de pensamento, referir que podemos definir uma mais-valia como “ganhos trazidos pelo

vento, isto é, que não foram produzidas por aquele que os aúfere, mas que resultam de ação de forças ou elementos exógenos”, os conhecidos “*windfall gains*”.

O legislador considera que uma mais-valia é um acréscimo patrimonial, que o sujeito passivo verifica de forma ocasional, mas que deverá ser tributado, e o preâmbulo do Código de Imposto de Mais-Valias sublinha que a tributação de mais-valias é uma realidade difícil de apurar, uma vez que, este incremento patrimonial pode advir de várias fontes, que pressupõem, portanto, diferentes regras de tributação. Uma mais-valia obtida com a alienação de um bem imóvel e uma mais-valia obtida com a alienação de ações não serão, à partida, tributadas de acordo com as mesmas regras pois, apesar de se tratar de um ganho que é originário de uma alienação, os bens alienados não estão na mesma categoria, uma vez que uma propriedade é considerada um bem imóvel e as ações um bem móvel.

É, também, importante referir que, de acordo com o Código em análise, ficam excluídas de qualquer tributação “as mais-valias puramente nominais, isto é, os ganhos atribuíveis à desvalorização da moeda”, habitualmente conhecidas como menos-valias. O legislador vem, portanto, de uma forma discriminativa, estabelecer que, para efeitos da matéria em estudo, todas as alienações em que se verifiquem uma perda de capital, não serão tributadas, não querendo isto dizer que, de igual forma, não precisariam de ser declaradas. Apesar de não ser um incremento patrimonial e de não haver lugar a tributação, existe obrigação declarativa, definindo desde a aprovação do código em questão.

Ainda no âmbito da legislação, o Decreto de Lei 442-A/88, de 30 de novembro de 1988, que aprovou a implementação do CIRS, vem também fazer a sua definição do conceito de mais-valia, desta vez, mais atual, com relação a conjuntura de então. O Decreto de Lei em questão, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989, vem abolir, entre outros códigos, o anteriormente referido Código de Imposto de Mais-Valias, e atualizar a definição do conceito. Com a implementação do CIRS, é introduzido o conceito de acréscimo patrimonial, que “alarga a base de incidência a todo o aumento de poder aquisitivo, incluindo nelas as mais-valias”. O legislador avança ainda que as mais-valias devem ser um rendimento tributável, pois “constituem acréscimo de poderes aquisitivos obtidos sem esforço ou pelo acaso da sorte e que, aliás, tendem a concentrar-se nos escalões elevados de rendimento”.

É exatamente aqui que surge e se insere a noção de incremento patrimonial, que está diretamente relacionado com o poder contributivo e aquisitivo do contribuinte. Este conceito surge com a implementação do CIRS e vem alargar a base de tributação a todos os acréscimos de rendimento, que significam, posteriormente, um aumento do poder aquisitivo do contribuinte. É, então, com base neste pressuposto que, desde a implementação do CIRS, o sistema fiscal português se rege.

No enquadramento da matéria em estudo, quando pensamos na alienação de um imóvel, por parte de um sujeito passivo não residente, estamos efetivamente perante um rendimento excecional. Um contribuinte não residente no território, sem atividade em Portugal que adquira uma propriedade como uma habitação secundária e, posteriormente, a aliena, pode de facto ser considerado que esta venda, que foi efetuada sem esforço por parte do contribuinte, é um rendimento que foi “trazido pelo vento”, e que, na esfera do património do contribuinte, é um incremento. Quando o legislador menciona que um ganho é “trazido pelo vento”, podemos referir que se trata de um rendimento, que não se insere nas outras categorias de rendimento, que à partida requerem o esforço e trabalho do contribuinte. É justamente neste pressuposto que Pereira (2005) baseia o seu conceito de mais-valia. Pereira (2005, p. 88) propõe que as mais-valias são “ganhos ou rendimentos de carácter ocasional ou fortuito, e que não decorreram de uma atividade do sujeito passivo especificamente destinada à sua obtenção”. Morais (2006, p. 109) avança ainda que “os acréscimos patrimoniais que a lei considera como mais-valias tributáveis na categoria G correspondem, essencialmente, a ganhos resultantes de uma valorização de bens devida a circunstâncias exteriores”.

O intuito do legislador e dos autores que, de forma clara, tentaram fazer uma definição do conceito de mais-valia, sempre foi definir que rendimento se considerava uma mais-valia para efeitos de tributação e, segundo Matos (1999, p. 35), um rendimento é considerado uma mais-valia, e deve ser tributado de acordo com as regras do CIRS, “na medida em que a alienação de um determinado bem por um valor superior àquele por que foi adquirido tem por resultado um acréscimo patrimonial na esfera do sujeito passivo alienante”. Ribeiro (1995, p. 104) aprofunda ainda mais o conceito, referindo que, é considerada uma mais-valia “os ganhos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, provenham da alienação onerosa quer de direitos reais sobre imóveis ou de valores mobiliários”, definição esta que esta diretamente

relacionada com o artigo 9.º, do CIRS, uma vez que o artigo em análise menciona que serão considerados incrementos patrimoniais todos os rendimentos que não sejam considerados noutras categorias. As mais-valias, dentro da matéria em estudo, procedentes da alienação de um bem imóvel, não sendo consideradas em mais nenhuma categoria de rendimento, são consideradas um acréscimo patrimonial para o sujeito passivo que alienou o bem.

A definição de Tabora da Gama (2007, p. 84) refere, por outras palavras, que será considerada uma mais-valia a diferença entre o valor de realização do bem e o valor de aquisição, e que é justamente essa diferença que será tributada, quando refere que uma mais-valia corresponde “à diferença entre o montante recebido pela deslocação de um bem para fora de um património e o valor desse mesmo bem quando ingressou nesse mesmo património”. Se analisarmos a forma de cálculo de uma mais-valia, referente a alienação de um bem imóvel, podemos relacionar esta definição com a forma de cálculo. Uma mais-valia é apurada pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição do bem, ou seja, o valor pelo qual o sujeito passivo adquiriu o bem e que cresceu no seu património, e o valor pelo qual o bem sairá da sua esfera patrimonial. O legislador vem, no entanto, dar a possibilidade aos sujeitos passivos, em termos de cálculo de mais-valia, de acrescentar as despesas e encargos dedutíveis, elevando assim, o valor de aquisição que é considerado para o cálculo.

2.1.1 Conceito de mais-valia: Código de IRS

Sanches (1992, p. 4) defende que para evitar lacunas na tributação de mais-valias, uma vez que o ordenamento jurídico português não tem uma definição exata do conceito, a legislação portuguesa deve fazer “uma enumeração casuísta e exaustiva dos factos gerados de imposto de mais-valia”, e é exatamente isso que o artigo 10.º, e posteriormente o artigo 43.º, do código em questão, vêm consumar.

No seguimento da tentativa de definição do conceito de mais-valia, de forma precisa, o legislador vem no CIRS, de uma maneira muito clara, definir no seu artigo 10.º, os únicos ganhos que são considerados uma mais-valia, e que serão tributados, de acordo com as regras de tributação do código em questão, clarificando, com exatidão, os ganhos

que são considerados um acréscimo patrimonial, uma mais-valia, portanto, e que são tidos em conta para tributação, de acordo com as regras de tributação do Código de IRS.

De entre as várias alíneas do referido artigo, para efeitos da matéria em estudo, vem o artigo em referência, no seu número 1.º, alínea a) definir que é considerada uma mais-valia a alienação de bens imóveis localizados em território português, apontando que, o acréscimo que o contribuinte vê no seu património, ao alienar uma propriedade, é considerado um rendimento que será tributado de acordo com o artigo 43.º, do mencionado código.

2.1.2 Tributação de mais-valias

Para além da dificuldade em definir e limitar o conceito de mais-valia, há uma problemática associada que se traduz na adversidade em determinar com exatidão o rendimento a tributar.

Se o IRS, que tem como premissa a eliminação de desigualdades, é um imposto único, progressivo, e que tem em conta a situação específica de cada contribuinte e agregado familiar, a tributação de mais-valias, consideradas incrementos patrimoniais, que surgiram na esfera do contribuinte, de forma espontânea, deverá seguir os mesmos pressupostos.

Sendo um imposto progressivo, na medida em que a totalidade de rendimentos apurados em cada categoria é posteriormente englobado, e a taxa a aplicar varia consoante o rendimento coletável, quanto mais elevado o rendimento coletável, maior será o escalão no qual o contribuinte se insere, e mais alta será a taxa a aplicar. Para além da característica de ser um imposto progressivo, o IRS tem, também, como um dos seus pilares, o princípio da unicidade, uma vez que os rendimentos auferidos pelos contribuintes são sujeitos apenas a um único imposto. Assim, o IRS é um imposto que, ao seguir os pressupostos de progressividade e unicidade, garante uma avaliação real da capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

Os incrementos patrimoniais seguem as mesmas suposições, são englobados com as demais categorias de rendimento, e são tributados de acordo com o princípio da

progressividade. No entanto, devido a irregularidade com que estes acréscimos de rendimento se verificam, o legislador viu-se obrigado a limitar a tributação destes ganhos.

Segundo Bastos (2007), como a tributação de mais-valias segue o princípio da realização, que determina que uma mais-valia apenas é tributada quando se realiza, isto é, no âmbito da matéria em estudo, quando se verifica a alienação do bem imóvel, há um impacto na decisão do sujeito passivo, no momento de realização do bem, e esse impacto está diretamente relacionado com o efeito de concentração e o efeito de imobilização. O efeito de concentração (*brunching effect*) é o que Bastos (2007) diz estar relacionado com as valorizações que o bem tem ao longo dos anos. Estas valorizações materializam-se num aumento do valor do bem, que no momento da realização, será alienado por um valor muito superior ao valor pelo qual foi adquirido. Esta diferença entre valores de aquisição e valores de realização significaria uma mais-valia maior e, portanto, um agravamento de tributação, que apenas se verifica por a tributação do rendimento não se verificar anualmente. No entanto, o autor vem também pronunciar-se sobre o efeito de imobilização (*lock-in effect*) que afirma verificar-se quando um sujeito passivo prolonga a existência de um bem na sua esfera pessoal por saber, de antemão, que a mais-valia gerada pela alienação do bem seria elevada e, conseqüentemente, a carga de tributação mais elevada.

De facto, o incremento de rendimento que uma mais-valia pode gerar no património de um sujeito passivo pode colocá-lo, no ano da alienação, nos escalões mais elevados de IRS, originando assim uma tributação desproporcional, em relação ao ano transato. Foi exatamente, com o intuito de reduzir o impacto que as tributações destes incrementos patrimoniais teriam para o contribuinte, que o legislador decidiu implementar a tributação de apenas 50% da mais-valia apurada. De acordo com o Acórdão Hollmann contra a Fazenda Pública, (Acórdão do Tribunal de Justiça, de 11 de outubro de 2007, Processo C-443/06), o Governo português defende o legislador, na medida em que a tributação de apenas metade do ganho é uma forma de não penalizar os contribuintes, dado que os mesmos são tributados a taxas progressivas, e o rendimento em questão é englobado com as restantes categorias de rendimento. Caso o ganho fosse tributado na totalidade, no ano da alienação, o sujeito passivo ficaria, à partida, nos escalões mais elevados de rendimento, não só pelo ganho, mas também pelo englobamento das restantes categorias, e teria um grande peso de valor de imposto a pagar. Ao limitar a

tributação do ganho em metade, o legislador reduz a parcela de rendimento que é englobado com as restantes categorias, assim como a possibilidade de o sujeito passivo ser tributado às taxas mais gravosas da tabela de IRS. A limitação de tributação de apenas 50% da mais-valia gerada veio, portanto, dinamizar o mercado de compra e venda e incentivar o contribuinte à transmissão de bens imóveis.

Apesar da dificuldade em delimitar o conceito de mais-valia e os respetivos pressupostos de tributação, o legislador vem, de forma clara, definir que, no universo da matéria em estudo, sempre que se verifique um ganho gerado pela alienação de um bem imóvel estamos perante uma mais-valia, pois o acréscimo patrimonial que o contribuinte vai verificar na sua esfera pessoal, aconteceu de forma espontânea e sem esforço do contribuinte, que assim aumentará a sua capacidade contributiva, e que o mesmo rendimento é tributado de acordo com as regras de tributação do CIRS.

2.2 Rendimento coletável: cálculo e tributação de mais-valia

2.2.1 Apuramento da matéria coletável

O apuramento de uma mais-valia é determinado pelo legislador, através do CIRS, no artigo 10.º. A mais-valia, a ser considerada no rendimento coletável para efeitos da Declaração de IRS, é constituída, como indica o artigo 10.º, número 4, alínea a), do CIRS, pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição atualizado pelo coeficiente de desvalorização da moeda, acrescido das despesas e encargos, mencionados anteriormente.

Figura 1 - Determinação da matéria coletável

	Valor de Realização
	(Valor de Aquisição x Coeficiente de desvalorização monetária)
-	+
	Despesas e encargos dedutíveis
=	Mais-Valia

Fonte: Elaboração própria

Para efeitos da Declaração de IRS, o rendimento que é considerado para a coleta, será 50% do saldo positivo entre as mais-valias e as menos valias, que ocorreram no mesmo ano (artigo 43.º, número 1, e número 2, alínea b), CIRS).

No que respeita à tributação, o rendimento coletável apurado, acrescido do englobamento dos rendimentos das restantes categorias, como refere o número 1, do artigo 22.º, do CIRS, é tributado de acordo com as taxas gerais, do artigo 68.º, do CIRS.

2.2.2 Valor e data de aquisição

No que se refere ao momento de aquisição do bem imóvel, e ao respetivo valor, é relevante referir que, tal como apontam os artigos 45.º e 46.º, do CIRS, existem dois tipos de aquisição: a título gratuito e a título oneroso.

Com relação às aquisições a título gratuito, de acordo com o referido artigo 45.º, do CIRS, o valor de aquisição, a considerar para efeitos de cálculo de mais-valia, será o valor que foi considerado ou que seria considerado, para a liquidação de Imposto de Selo. Caso se trate de uma aquisição gratuita, anterior a 31 de dezembro de 2003, o valor de aquisição que deve ser tido em conta, deverá ser o valor que foi considerado ou deveria ter sido considerado, para o cálculo do Imposto Sobre as Sucessões e Doações.

A aquisição de um bem a título gratuito pode constituir-se através de uma herança, partilha ou doação. Tratando-se de uma herança, a data a considerar como data de aquisição, será a data do óbito do proprietário. Sendo uma partilha, a data de aquisição que será considerada, será a data de assinatura da escritura de partilhas. E por fim, caso se trate de uma doação, a data a considerar, deverá ser a data da escritura de doação.

No que diz respeito às aquisições a título oneroso, com base no mencionado artigo 46.º, CIRS, o valor de aquisição a ter em conta, deverá ser o valor que foi considerado ou seria considerado para a liquidação do Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis (IMT). O número 3, do artigo em questão, refere também que, caso se trate de um imóvel que foi construído pelo sujeito passivo, o valor de aquisição a ter em conta será o mais elevado, entre o Valor Patrimonial Tributário (VPT) à data da inscrição na matriz ou o valor do terreno, acrescido do custo das construções. Neste último caso, todos os

custos terão de ser apropriadamente comprovados. É ainda especificado, no número 5, do artigo em causa, que, no caso de estarmos perante um imóvel que foi adquirido através de um direito de opção, o valor de aquisição a considerar deverá ser o valor pago para exercer o referido direito, acrescido da totalidade de rendas pagas, durante o contrato de locação financeira.

Quando se trata de uma aquisição a título oneroso, a transferência de um bem imóvel pode ocorrer por escritura pública, permuta, ou direito de opção num contrato de locação financeira. Em todos os casos referidos, a data de aquisição a considerar para efeitos de cálculo de mais-valias será a data de assinatura da escritura ou contrato. Quando nos referimos à aquisição de um terreno e as respetivas construções, para efeitos de cálculo de mais-valia, a data de aquisição a considerar, deverá ser a data de inscrição na matriz.

2.2.3 Coeficiente de atualização monetária

Para efeitos de cálculo da mais-valia, o valor de aquisição que é definido, nos termos dos artigos 45.º e 46.º do CIRS, tem por base no artigo 50.º, do referido CIRS, atualizado, consoante os coeficientes, que são divulgados anualmente, em Portaria, pelo Governo (Portaria n.º 253/2022 de 20 de outubro de 2022, das Finanças. Diário da República n.º 203/2022, Série I de 2022-10-20. www.dre.pt).

O coeficiente é selecionado conforme a data de aquisição considerada, sendo que, de acordo com o número 1, do artigo 50.º, do CIRS, quando o espaço temporal entre a data de aquisição considerada e a data de alienação é inferior ou igual a 24 meses, não existe aplicação de coeficiente.

2.2.4 Deduções de categoria: despesas e encargos

Para o referido cálculo de mais-valias, o CIRS, no seu artigo 51.º, vem determinar que o valor de aquisição considerado, pode ser acrescido de custos, desde que devidamente comprovados.

O número 1 do artigo em questão, nas suas alíneas, indica que os custos que o proprietário do imóvel teve com a valorização do imóvel, que tenham ocorridos nos últimos 12 anos antes da alienação do bem imóvel, são considerados como um custo elegível de ser considerado para acrescer ao valor de aquisição. Para além disto, também os custos essenciais à aquisição do imóvel são considerados como um custo que acresce ao valor de aquisição. Entre eles, podemos mencionar o IMT e Imposto de Selo liquidados na aquisição do bem imóvel, assim como os custos de notário caso tenha havido no momento de aquisição do imóvel, ou a comissão imobiliária, tida na venda do imóvel. O número 2 do referido artigo refere ainda que, caso o bem imóvel em questão tenha beneficiado de apoios concedidos pelo Estado, os encargos que tenha havido apenas são considerados para acréscimo do valor de aquisição, no valor que exceda o apoio que não é reembolsável.

Todos os custos acima mencionados têm de ser adequadamente comprovados, com faturas e recibos devidamente emitidos, que identifiquem o nome do proprietário, o seu número fiscal do proprietário, e a morada do imóvel alienado.

2.2.5 Valor e data de realização

Quando abordamos o conceito de alienação de um bem imóvel, o artigo 44.º, do CIRS, vem indicar os valores de realização, consoante o tipo de alienação em questão, que devem ser tidos em conta no cálculo da mais-valia.

No caso da alienação de um bem imóvel, o valor de realização, de acordo com a alínea f), do número 1 do referido artigo, e o seu número 2, será o mais elevado entre o valor da contraprestação, ou o valor considerado para o cálculo do IMT. Por outros termos, o valor a considerar deverá ser o mais elevado entre o valor declarado na escritura ou contrato, e o VPT, na data da alienação do imóvel.

Com relação à data de realização a considerar, para o cálculo da mais-valia, será a data de assinatura da escritura ou contrato e, é neste momento, que existe uma cedência onerosa de posição, e que o ganho se concretiza (artigo 424.º do Código Civil).

2.3 Prazos de entrega, liquidação e pagamento

A alienação de bens imóveis deverá ser declarada, em sede de IRS, no ano seguinte à sua realização, entre 1 de abril e 30 de junho, na Declaração Anual de Rendimentos (artigo 60.º, número 1, CIRS).

A Autoridade Tributária (AT) é a entidade competente que se encarrega da liquidação do imposto, até 31 de julho, como referem os artigos 75.º e 77.º, do CIRS, e o respetivo pagamento, como define o artigo 97.º, do CIRS, que deve ser efetuado até 31 de agosto.

Os prazos acima mencionados são aplicados independentemente da residência do sujeito passivo em questão.

3. Residência fiscal: conceitos e pressupostos

A residência fiscal de um sujeito passivo poderá tornar-se decisiva no que respeita à tributação de rendimentos. Apesar de, desde 1 de janeiro de 2023, no que se refere ao cálculo de mais-valias, os sujeitos passivos residentes e os não residentes em Portugal, estarem em pé de igualdade, é relevante ter conhecimento da residência do sujeito passivo. Isto porque o Estado de residência poderá ter influência tanto a nível declarativo, como a nível de tributação, tendo em conta que, qualquer sujeito passivo residente num paraíso fiscal, tem um agravamento da taxa de tributação.

Não obstante o facto de estar claro que um território tem o direito de tributar por inteiro os rendimentos que são gerados dentro das suas fronteiras, não podemos negar que a questão da residência de um contribuinte pode gerar várias dúvidas, mais que não seja, pelo simples facto de que a residência de um contribuinte pode divergir entre os registos da AT, e o território onde efetivamente tem o seu centro de interesses.

No que concerne à definição do conceito de residência fiscal de um sujeito passivo, devido à complexidade que é determinar com certeza o Estado de residência quando um sujeito passivo divide o seu tempo entre dois ou mais países, e nos quais possivelmente obtém rendimentos, a legislação, ao longo dos seus vários artigos, enumera os requisitos que podem determinar se um sujeito passivo deve ser considerado residente.

Porém é relevante referir que a legislação em seguida mencionada vem apenas definir os pressupostos para um sujeito passivo ser considerado residente em território nacional, pelo que, não cumprindo os referidos pressuposto, um sujeito passivo é considerado não residente em território nacional.

Guerra (Processo n.º 85/2022-T de 24 de outubro de 2022) refere, em relação ao Código de IRS, que “o conceito de não residência fiscal resulta a contrário do próprio Código do IRS, uma vez que aqueles que não preencherem um dos critérios de residência fiscal previsto no artigo 16.º do Código de IRS deverão ser considerados não residentes fiscal em Portugal”. No entanto, é possível concluir o mesmo em relação às Convenções de Dupla Tributação, uma vez que, na legislação em questão, apenas são apontadas as condições que um contribuinte deve cumprir para ser considerado residente.

3.1 Conceito de residência: Código IRS

O CIRS, por se tratar do código que define as regras de tributação em Portugal, vem, no seu artigo 16.º, delimitar os pressupostos para um sujeito passivo ser considerado residente fiscal, e as diversas repercussões que a residência tem na aplicabilidade das regras de tributação.

Conforme define o artigo, um sujeito passivo é considerado residente fiscal em território português se no mesmo ano tiver permanecido mais de 183 dias. Caso tenha permanecido menos que os referidos 183 dias, será igualmente considerado residente fiscal em Portugal se se considerar que a intenção seja a de manter a sua residência no território no futuro.

3.2 Conceito de residência: Convenções de Dupla Tributação

As Convenções de Dupla Tributação, e aqui em questão a Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, vêm definir, no seu artigo 4.º, as suposições que devemos ter em consideração caso um sujeito passivo mantenha, em termos teóricos, a sua residência em dois territórios distintos. Em caso de dúvida, um sujeito passivo é considerado residente no Estado onde detenham uma habitação própria permanente, onde detenha o seu centro de interesses, onde permanece habitualmente, ou de onde for nacional. Caso um ou mais dos pressupostos anteriormente elencados se verifique, o sujeito passivo será considerado residente nesse mesmo Estado.

3.3 Sujeição de IRS: incidência subjetiva

Diretamente relacionado com a condição de residência do sujeito passivo, o CIRS vem definir, nos termos dos artigos 13.º e 15.º, que um sujeito passivo tem o dever de entregar a Declaração Anual de Rendimentos, caso seja residente em Portugal, tendo, portanto, que declarar a totalidade de rendimentos auferidos no ano em questão ou, não sendo residente em Portugal, que tenha obtido rendimentos em território português.

Sendo que, neste último cenário, um sujeito passivo que não seja residente Portugal, apenas será tributado, em sede de IRS, o rendimento auferido em território português.

3.3.1 Princípio da fonte

A residência de um sujeito passivo, segundo Vasques (2011, p. 98), “constitui o elemento de conexão decisivo na atribuição da competência para tributar e que em conformidade, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do Estado em que resida seu o titular”. Ora, ao analisar a legislação mencionada acima, o conceito de residência seria fácil de definir, no entanto, esta definição não é assim tão linear como à partida aparente ser. Prova disso mesmo são as divergências que os Serviços de Finanças criam, ao identificarem sujeitos passivos que têm nos seus registos de residência em Portugal, mas que não declaram qualquer tipo de rendimento, em sede de IRS.

O princípio da fonte vem determinar que os rendimentos estão, como afirma Vasques (2011), sujeitos a tributação no Estado onde têm origem.

Nesta sequência, o artigo 18.º do CIRS enumera os tipos de rendimento que, obtidos em território português, neste caso o Estado da fonte, são tributados no território. Entre estes está na alínea h), do seu número 1, explícito que, os rendimentos relativos a bens imóveis, situados no território, são tributados em sede de IRS. São aqui incorporadas as mais-valias, que resultem da alienação destes imóveis.

Desta forma, apesar de um sujeito passivo ser considerado residente fora do território nacional, caso aliene um imóvel que aqui esteja localizado, o Estado português tem competência para tributar sem limites, a mais-valia gerada.

3.3.2 Princípio da territorialidade

Com as incoerências que podem subsistir, no que diz respeito à residência de um sujeito passivo, o princípio de territorialidade vem, em agregação ao princípio da fonte, definido acima, determinar que, um rendimento será tributado no território onde é auferido.

Assim, independentemente de um sujeito passivo ter como a sua residência o território português ou não, todos os rendimentos que sejam arrecadados dentro do nosso território terão de ser declarados no território, mesmo que o rendimento em questão se verifique, de acordo com o CIRS, isento de imposto. Apesar do rendimento ser declarado, não será tributado, e conseqüentemente, não haverá liquidação de imposto.

4. Regime fiscal português: evolução histórica do regime de tributação de mais-valias imobiliárias

Os impostos que cada contribuinte paga, de forma direta ou indireta, representam a receita que o Estado recebe e que tem disponível para empregar em investimentos e para o pagamento de despesas públicas, com o intuito de ver necessidades dos cidadãos satisfeitas.

Os impostos são agrupados em dois grupos distintos, nomeadamente impostos diretos e impostos indiretos, e que, por sua vez, não são tratados da mesma forma. Os impostos diretos, nomeadamente o IRS ou o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), que são a grande parcela de receitas anuais de um Estado, e os montantes recebidos vão diretamente para os seus cofres, são impostos que tributam o rendimento ou o património, como é neste caso o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI). É um tipo de imposto que os contribuintes pagam diretamente ao Estado e que, em alguns casos, são retidos no momento de pagamento do rendimento ao contribuinte, como retenção na fonte, que é feita, por exemplo, no pagamento dos salários mensais.

O imposto que o contribuinte paga pelas mais-valias que obtém num determinado ano, isto é, pelo incremento que vê na sua esfera patrimonial, por serem tributadas em sede de IRS, são considerados impostos diretos.

Por outro lado, os impostos indiretos são os típicos impostos de consumo, entre eles o Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) ou o Imposto Único de Circulação (IUC). É o tipo de imposto que o sujeito passivo se vê obrigado a pagar sempre que adquire um bem ou serviço, pressupondo assim que só e apenas no caso de o contribuinte fazer uma compra terá o ónus do pagamento de imposto do seu lado.

Os impostos, à semelhança do conceito de mais-valia e respetiva tributação, têm vindo a ser modificados ao longo dos anos, ao encontro das alterações económicas, financeiras e políticas de um Estado, e que se têm verificado ao longo dos anos. Nas últimas décadas, temos contado com várias reformas fiscais, que representam, como refere Azevedo (2011, p. 161), “um sentimento de insatisfação quanto ao sistema tributário vigente”, e que impulsionam alterações legislativas, sempre com o intuito de ver satisfeitas as necessidades dos cidadãos, e conseqüentemente do Estado.

As mais recentes alterações legislativas sobre a tributação de mais-valias, obtidas por sujeitos passivos não residentes, impulsionadas pela reforma fiscal que verificámos com o Orçamento de Estado de 2023, foram o espelho do sentimento de discriminação, que os sujeitos passivos não residentes sentiam em relação aos sujeitos passivos residentes em território nacional, no que diz respeito à igualdade de regras de tributação.

De facto, quando analisamos a linha histórica de tributação dos incrementos patrimoniais, verificamos exatamente isso, uma alteração constante de regras de tributação com o intuito de definir com clareza o tipo de rendimento que deve ser tributado, e que o mesmo justo para todos os contribuintes.

No entanto, antes de analisar estas mesmas alterações, é relevante fazer um enquadramento histórico do imposto.

4.1 Evolução histórica do regime tributário em Portugal: implementação da tributação de mais-valias

Os impostos não são um tema recente, e o rendimento dos contribuintes e o património que estes detêm sempre foram objetos de tributação por parte do Estado. No último século, o Estado debateu-se com a dificuldade de garantir a justiça tributária para cada contribuinte e ver as suas necessidades satisfeitas. Neste sentido, foram várias as reformas fiscais que ao longo dos anos alteraram legislação e implementaram regras de tributação, representando grandes desenvolvimentos na forma de tributação e posterior arrecadação de receitas.

Após a 1ª Guerra Mundial, houve uma necessidade de reestruturação do sistema fiscal vigente até então, com vista a responder às exigências económicas e sociais de um país que havia atravessado um período de crise política e financeira, e garantir assim a estabilidade necessária. Até então os impostos indiretos eram a base do sistema tributário, no entanto, a reforma fiscal de 1922 veio integrar, entre outros impostos, o imposto pessoal sobre o rendimento, que tributava o somatório anual de rendimentos de cada indivíduo.

Na sequência da implementação de um novo regime tributário, com a reforma fiscal de 1922, o Estado é confrontado, nos anos seguintes, com uma elevada tributação dos contribuintes, que se via desajustada à realidade dos mesmos, e uma grande dificuldade em gerir o sistema fiscal do país. A dificuldade em tributar rendimento, mais especificamente rendimento pessoal, em arrecadar imposto, e as numerosas declarações tributárias que cada contribuinte tinha de entregar, tornou o sistema fiscal instável, não cumprindo assim o objetivo de reestruturação económica e financeira do Estado. O Estado Novo, que surge em 1926, tinha, portanto, o propósito de tornar o sistema de tributação simples e eficaz, e garantir a estabilidade do País.

A reforma fiscal de 1929 veio com vista a simplificar o sistema fiscal, de modo a torná-lo regular, implementar, no que diz respeito aos impostos diretos, a integração de impostos cedulares, que tributavam categorias de rendimento específicas, considerando que o imposto pessoal sobre o rendimento se encontrava suspenso, garantido assim o compromisso do Estado em tributar rendimento.

Em 1948, a 22 de junho, com a aprovação da Lei n.º 2.030, surge pela primeira vez o conceito de tributação de mais-valias, numa lei destinada somente à habitação, e que determinava o pagamento de indemnizações com a expropriação de bens imóveis.

As décadas que se seguiram foram marcadas, à margem do que tinha acontecido em anos anteriores, por um sistema tributário que se mostrava injusto, e incapacitado de gerar receitas suficientes, que permitissem contentar as necessidades do Estado. A reforma fiscal de 1958 a 1965 viu publicados códigos de tributação, que modificavam formas de tributação, mas que concretizavam o objetivo de desenvolvimento do Estado, e de implementação de um sistema fiscal justo, que visava o aumento das receitas do Estado, mas que segurava as garantias dos contribuintes. A introdução da característica de personalização do imposto permitiu que o rendimento global de cada contribuinte fosse tributado consoante a sua situação económica, introduzindo assim a aplicação de taxas progressivas, na tributação global de rendimentos.

As várias reformas que tomaram lugar nos anos de 1958 a 1965 visaram, como referido acima, de forma justa, o aumento das receitas do Estado, e, portanto, o sistema fiscal vigente teria de evoluir, introduzindo novas formas de tributação, entre elas, o imposto sobre as mais-valias.

A 24 de novembro de 1958 foi publicado o Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações (CIMSISDD), aprovado pelo Decreto de Lei 41969, que determinava o tributo sobre o património, tanto do comprador como do beneficiário. O código veio estabelecer que o Imposto Municipal de Sisa era devido também pelas transmissões onerosas de bens, e que a matéria coletável a considerar deveria ser o preço pelo qual o comprador adquiriu o bem, uma vez que o valor matricial do bem não era constantemente atualizado. Atualmente, este imposto é intitulado de Imposto Municipal sobre as Transmissões (IMT) e, apesar das sucessivas reformas, o imposto é igualmente devido quando existe uma transmissão onerosa de um bem imóvel.

O conceito de mais-valia foi aprofundado e desenvolvido com a implementação do Código do Imposto sobre as Mais-Valias, aprovado pelo Decreto de Lei n.º 46373, em 9 de junho de 1965, que veio culminar a reforma de tributação direta que se havia iniciado em 1958, com a implementação do CIMSISDD. À semelhança do que já se verificava em outros países, o Estado português viu a necessidade de definir um imposto que tributasse o aumento do valor de bens, que um contribuinte não adquiriu ou produziu para venda, aumentos estes que surgem na esfera do contribuinte de forma espontânea e, como refere o código, trazidos pelo vento. Na impossibilidade de definir todas as formas de obtenção de uma mais-valia e implementar a sua tributação, veio o Estado português, com a aprovação deste Decreto de Lei, estabelecer que se tributariam as mais-valias que eram obtidas com maior frequência, nomeadamente com a alienação de terrenos para construção, venda de ativo imobilizado das empresas ou venda de quotas de sociedades ou ações.

Tributadas a uma taxa fixa de 10%, ou de 20%, no caso das mais-valias apuradas decorrentes da alienação de um terreno para construção, o código incluía a possibilidade de alargamento da incidência do imposto e excluía de tributação as mais-valias potenciais que não se realizavam, assim como as menos-valias puramente nominais, que se verificavam pela aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda.

As reformas em questão não foram consensuais, e o sistema fiscal português foi enfraquecido, culminando com a Revolução de 25 de abril de 1974, que marcou a ambição de estabilidade política, económica e fiscal, forçando novamente, a necessidade de garantir o crescimento do Estado, e de um sistema fiscal justo, que tributasse tanto o rendimento, como o património e o consumo.

A Constituição Fiscal de 1976 estabeleceu que o imposto sobre rendimento pessoal, deveria ter em consideração as necessidades do contribuinte e do seu agregado familiar. As regras de tributação que o legislador definiu, e que se aproximam mais às vigentes nos dias de hoje, determinavam que o rendimento gerado pelo agregado familiar, deveria ser tributado como uma unidade, e introduziu as deduções. Por sua vez, e nesta sequência, a Reforma de 1988-1989 substituiu a tributação cedular por uma tributação unitária, através de escalões, que garantiam a progressividade do imposto.

Este sistema fiscal tinha como pressuposto o conceito de rendimento-acrécimo, em que, todo o rendimento, que permitia ao contribuinte um aumento de poder aquisitivo, era tributado. Assim, as mais-valias, sendo consideradas como um incremento patrimonial, caíam nesta categoria, e sua tributação era justificada.

As reformas fiscais de 1962 a 1965 não alteraram o quadro existente, e surgiu em 1989 o CIRS e o Código do IRC, aprovados pelo Decreto de Lei 442-A/88, de 30 de novembro e o Decreto de Lei 442-B/88, de 30 de novembro, respetivamente.

O CIRS, em vigor desde 1 de janeiro de 1989, revogou o Código de Imposto sobre as Mais-Valias, vigente desde 1965, e enquadrou o rendimento denominado de mais-valias, como um incremento patrimonial, enquadrado na Categoria G de rendimentos, definindo que todos os incrementos patrimoniais, gerados após a sua entrada em vigor, seriam tributados de acordo com as regras implementadas neste código. A incidência de tributação de mais-valias foi alargada a toda e qualquer transmissão onerosa de bens imóveis, uma vez que a sua alienação se considerava um aumento do poder aquisitivo do contribuinte em questão.

O código determinou ainda que, as mais-valias geradas num determinado ano seriam tributadas apenas em 50% do seu valor, não fazendo qualquer referência à residência do sujeito passivo. As taxas aplicadas à matéria coletável eram as taxas da tabela geral de IRS.

Com o Orçamento de Estado anual, o CIRS foi sofrendo alterações ao longo dos vários anos, não sofrendo grandes modificações da tributação de mais-valias, até ao ano de 2001, com a aprovação da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro de 2001, no qual surge pela primeira vez a dualidade de regimes de tributação de mais-valias, em função do Estado de residência do sujeito passivo. O código passou a determinar que a isenção de

tributação de 50% da mais-valia apenas se aplicaria a sujeitos passivos residentes em Portugal e que os sujeitos passivos que, no ano da alienação do bem imóvel, fossem não residentes em Portugal, para além de serem tributados na totalidade da mais-valia gerada, este rendimento era tributado a uma taxa fixa de 25%.

Este regime de tributação de mais-valias, quando geradas por um sujeito passivo não residente, esteve vigente até dezembro de 2011, sofrendo, na sequência da aprovação do Orçamento de Estado de 2012, Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro de 2012, uma alteração na taxa de tributação do rendimento. O CIRS passou a determinar que para os sujeitos passivos não residentes em Portugal, mas que aqui obtivessem uma mais-valia, este incremento patrimonial era tributado na totalidade, passando, no entanto, a ser tributado a uma taxa fixa de 28%.

Em 2014, o regime de tributação de mais-valias em Portugal foi novamente reformado, não se verificando nenhuma alteração às regras de tributação de sujeitos passivos não residentes, que continuaram a ser tributados na totalidade do ganho, a uma taxa fixa. A reforma de 2014 ao CIRS implementou a isenção de ganhos gerados pela venda de uma habitação própria permanente, quando o valor de realização fosse reinvestido na aquisição de uma nova habitação própria permanente, o alargamento para 5 anos da dedução de perdas, assim como o alargamento para o período para dedução de despesas e encargos dedutíveis, para 12 anos.

O CIRS foi sofrendo mutuações, em função das aprovações de Orçamento de Estado e das necessidades de um Estado. Pela análise às regras de tributação de mais-valias geradas por não residentes, verificamos que até dezembro de 2022, o regime de tributação se manteve inalterado, sendo caracterizado pela dualidade de regimes.

A 1 de janeiro de 2023, como consequência da aprovação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro de 2022, o regime de dualidade de tributação foi abolido, deixando de ter em consideração a residência do sujeito passivo e o regime de tributação de mais-valias unificou-se. As regras de tributação que antes apenas se aplicavam a sujeitos passivos residentes, passaram agora a aplicar-se igualmente aos sujeitos passivos não residentes em Portugal.

4.2 Origem das alterações legislativas do Código de IRS: Análise de Jurisprudência

Durante várias décadas, o sistema de tributação de mais-valias em Portugal foi caracterizado pela sua dualidade. A clara distinção entre os regimes de tributação tinha como principal motivo a situação de residência do sujeito passivo, e o legislador pretendia que os sujeitos passivos residentes em Portugal não vissem o seu rendimento coletável inserido nos escalões de rendimento mais elevados, caso no ano em questão gerassem uma mais-valia, apurada pela alienação de um imóvel. A isenção de tributação de 50% da mais-valia foi a forma que o legislador português considerou adequada, para que um residente em Portugal não fosse tributado com a taxa mais gravosa da tabela geral do artigo 68.º, do CIRS, por nesse ano ter verificado no seu património pessoal um incremento, que se considera extraordinário. O mesmo não acontecia quando falamos de sujeitos passivos não residentes em Portugal que obtivessem, em território nacional, uma mais-valia gerada pela venda de um imóvel. Estes viam a sua mais-valia tributada pela totalidade a uma taxa especial de 28% (artigo 72.º, do Código de IRS, redação vigente até dezembro de 2022).

Uma nítida distinção de regimes de tributação, como consequência do Estado de residência do sujeito passivo, que se mostrava discriminatória, para os sujeitos passivos não residentes, que para uma mesma mais-valia, viam o ganho tributado pela totalidade.

Neste sentido, destacam-se os processos abaixo, discutidos no Tribunal de Justiça, no Centro de Arbitragem Administrativo (CAAD) e no STA, e que se pronunciaram sobre a tributação de mais-valias em Portugal, a dualidade do sistema português e o sentimento de discriminação entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes.

4.2.1 Acórdão do Tribunal de Justiça – Hollmann contra Fazenda Pública (Processo C-443/06)

O sentimento de discriminação que os sujeitos passivos não residentes sentiam em relação aos residentes em Portugal, gerado pelas diferenças no regime de tributação de

mais-valias, produziram diversos processos no Tribunal de Justiça, com o principal intuito de ver a lei tributária portuguesa alterada.

O Acórdão com o número de processo C-443/06, de 11 de outubro de 2007 retrata um dos processos do Tribunal de Justiça, que tinha como objetivo uma decisão contrária à lei implementada de tributação de mais-valias apuradas por não residentes, com base no artigo 267.º, do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) (antigo 234.º do Tratado da Comunidade Europeia).

Trata-se de um processo que opunha a contribuinte Erika Waltraud Ilse Hollmann às Autoridades Fiscais Portuguesas, e que discutia uma Nota de Liquidação de IRS.

O processo começa por definir o quadro jurídico em análise e por determinar, com base no CIRS, o que é considerado uma mais-valia, as suas regras de tributação, e o regime especial aplicado aos sujeitos passivos não residentes. Começa apoiando-se no artigo 10.º e 43.º, do CIRS, por definir que uma mais-valia é um ganho que é obtido pela alienação onerosa de um bem imóvel, que esse ganho é apurado pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, e que deverá ser tributado apenas em 50% do seu valor. Indica ainda o quadro jurídico, de acordo com os artigos 13.º, 15.º e 18.º do CIRS, que deverão ser tributados em Portugal os sujeitos passivos não residentes, que obtenham rendimento dentro do território nacional, nomeadamente, rendimentos respeitantes a bens imóveis aqui situados, e que caso se trata de uma mais-valia, a mesma será tributada a uma taxa proporcional, de acordo com o artigo 72.º, do CIRS.

No que diz respeito ao litígio do processo, de acordo como Acórdão, estamos perante uma contribuinte residente na Alemanha, portanto, não residente em Portugal, e que alienou em 2003, um imóvel que havia herdado em Portugal. A mais-valia gerada por esta alienação foi considerada para tributação na totalidade, e foi acrescida aos restantes rendimentos que a contribuinte teve em Portugal, no ano em questão.

A óbvia discriminação nas regras de tributação, em consequência da não residência em Portugal, levaram E. Hollmann a impugnar a Liquidação de IRS no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, e consequentemente no STA, que colocou em questão, perante o Tribunal de Justiça, a tributação de 50% da mais-valia, quando gerado por um residente em Portugal, e exclusão desta limitação aos não residentes em Portugal, colocando em questão o Tratado da Comunidade Europeia, atual TFUE.

O Tribunal de Justiça é o órgão competente por fornecer aos órgãos jurisdicionais nacionais, todos os elementos para interpretação de leis, implementar o direito comunitário, proibir qualquer restrição, de acordo com o artigo 63.º, do TFUE, à livre circulação de capitais entre os Estados- Membros, e nesta sequência, quando analisamos a legislação portuguesa, é perceptível que o legislador onera os sujeitos passivos não residentes em Portugal, por uma tributação do ganho na totalidade, a uma taxa especial, tornando o investimento imobiliário em Portugal, menos atrativo.

O CIRS que prevê, ao longo dos seus artigos, uma distinção de tributação consoante o Estado de residência do sujeito passivo, determina um regime fiscal desigual, e uma carga fiscal superior para os sujeitos passivos não residentes em Portugal.

Este tratamento fiscal, que se verifica distinto, opõem-se ao artigo 56.º do Tratado da Comunidade Europeia (atual artigo 63.º, do TFUE), por não haver uma justificação clara para a sua aplicação. Quando colocada em análise a lei tributária, o Governo português vem defender que, o principal intuito de tributar as mais-valias geradas por residentes, em apenas 50% do seu valor se deve ao facto dos mesmo verem os seus rendimentos englobados para a determinação do rendimento coletável e respetiva aplicação dos escalões de rendimento e taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, e portanto, nos anos que alienassem um bem imóvel, e que gerassem uma mais-valia, o seu rendimento coletável iria aumentar exponencialmente, e como consequência, seriam tributados nos escalões mais elevados de rendimento. O legislador acreditava que os contribuintes residentes em Portugal eram tributados a uma taxa mais gravosa, e a forma encontrada, para evitar esta tributação gravosa, foi determinar uma isenção de tributação de 50% da mais-valia.

Porém, o citado Acórdão refere que não existe uma justificação direta para a diferenciação de tratamento fiscal, em função da residência, e que esta mesma discriminação era uma restrição à livre circulação de capitais, e que não estimulava o investimento estrangeiro. Não havendo pressupostos que justifiquem uma desigualdade de tributação, E. Hollmann, no que respeita à tributação, é comparável a um sujeito passivo residente em Portugal.

O Tribunal de Justiça declarou que o quadro jurídico português, constituía uma restrição à livre circulação de capitais, prevista no artigo 56.º do Tratado da Comunidade Europeia (atual artigo 63.º, do TFUE) e, como consequência, o legislador português viu-se

obrigado a alterar a legislação que determinava as regras de tributação de mais-valias, nomeadamente o CIRS.

Foi nesta sequência que foi implementado, no CIRS, no artigo 72.º, número 15 (que atualmente se encontra revogado, para o tipo de rendimento em questão), o regime de opção, que permitia aos sujeitos passivos não residentes em Portugal, a possibilidade de optarem pela tributação da mais-valia de acordo com o regime geral dos sujeitos passivos residentes, passando a Declaração de IRS a conter um campo que permitia aos contribuintes optarem entre ambos os regimes de tributação.

No entanto vem, novamente, o Tribunal de Justiça declarar que este regime de opção, continua sem eliminar os efeitos de discriminação, e que este regime de opção estaria sempre a validar um regime fiscal que se considera discriminatório.

4.2.2 Acórdão do Tribunal de Justiça – F. Gielen contra Staatssecretaris Van Financiën (Processo C-440/08)

Após o Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann, C-443/096, e antes do Acórdão de 18 de março de 2021, MK, C-388/19, importa mencionar o Acórdão com o número de processo C-440/08, de 18 de março de 2010, que vem interpor um pedido de decisão prejudicial à lei tributária dos Países Baixos. Para o enquadramento deste Acórdão, trata-se de um processo que teve em análise os pressupostos determinados pelo TFUE, e os benefícios fiscais que cada país determina para os contribuintes residentes.

A contribuinte em questão, F. Gielen, residente na Alemanha, detinha uma empresa na Alemanha, e auferia rendimentos de trabalho independente, nos Países Baixos, que concediam um benefício fiscal aos trabalhadores independentes, que fossem residentes no país, e que trabalhassem um determinado número de horas, quer no país de residência quer noutro Estado-Membro, enquanto que, caso se trate de um sujeito passivo não residente, apenas terá o benefício, ao trabalhar esse mesmo determinado número de horas, nos Países Baixos. F. Gielen não cumpria os pressupostos.

O Acórdão em questão vem referir que a aplicação de um benefício fiscal em função do Estado de residência do sujeito passivo se torna discriminatório e prejudica os sujeitos

passivos não residentes nesse Estado. O Tribunal de Justiça defende ainda que, mesmo havendo um regime de opção, esse regime não elimina os efeitos discriminatórios.

Relacionando este Acórdão com o regime de tributação de mais-valias em Portugal, conclui-se que a isenção de tributação das mais-valias em 50% é um benefício que o legislador determina apenas para os contribuintes residentes em Portugal e, portanto, à semelhança do discutido no Processo C-440/08, todo e qualquer benefício que é dado aos contribuintes, em função da sua residência, é um fator discriminatório, e viola o TFUE, que proíbe qualquer tipo de discriminação.

4.2.3 Acórdão do Tribunal de Justiça – MK contra Autoridade Tributária e Aduaneira (Processo C-388/19)

O Acórdão com o número de Processo C-388/19, de 18 de março de 2021, vem, à semelhança do Acórdão C-443/06 analisado anteriormente, reportar um novo pedido de decisão prejudicial da lei tributária, que legisla a tributação de mais-valias em consequência da situação de residência do sujeito passivo, com base no artigo 267.º, do TFUE.

O processo em análise opôs, em 2021, MK à Autoridade Tributária e Aduaneira em Portugal, e discutia a nota de Liquidação de IRS, sobre os rendimentos auferidos no ano de 2017.

O quadro jurídico, no âmbito do Acórdão em análise, vem determinar que o tipo de rendimento é considerado uma mais-valia e a respetiva tributação conforme a condição de residência do sujeito passivo. Começa por referir que, de acordo com o artigo 43.º, do CIRS, um rendimento é qualificado uma mais-valia quando existe um saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias, realizadas no mesmo ano, e que posteriormente, apenas 50% desse saldo positivo, será considerado para determinação do rendimento coletável será tributado, de acordo com a regra do englobamento, e com as taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS. Quando o rendimento coletável excede o valor de 80.000,00 Euros é sujeito ao pagamento de uma taxa adicional de solidariedade (artigo 68.º-A, do CIRS). Quando este saldo positivo de mais-valias é gerado por um não residente em Portugal, vem o artigo 72.º, do CIRS, definir que é tributado na sua totalidade, à taxa especial de 28%. O artigo

em questão dava a possibilidade de um sujeito passivo optar pelas regras de tributação gerais, isto é, ser tributado de acordo com as taxas do artigo 68.º, do CIRS, considerando que a totalidade do seu rendimento seria tido em conta para efeitos de determinação da taxa.

No que diz respeito ao litígio do processo, MK era residente em França e alienou, em 2017, um bem imóvel, que havia adquirido em Portugal em 2002. Aquando da entrega da Declaração de IRS, MK optou pelas regras de tributação dos sujeitos passivos não residentes em Portugal, vendo, portanto, a sua mais-valia tributada em 100%.

No ano da liquidação, o sujeito passivo em questão contestou a nota de Liquidação de IRS, junto do Tribunal Arbitral Tributário, defendendo que a legislação portuguesa se mostrava discriminatória, quando o Estado de residência do sujeito passivo não é Portugal, e sustentou a sua reclamação com o Acórdão C443/06 e com o Acórdão C-440/08, que haviam determinado que a legislação portuguesa se mostrava desigual e que a possibilidade de opção entre regimes de tributação, que o CIRS permitia, não suprimia estas mesmas desigualdades, pois não é válido optar entre dois regimes, quando um deles se mostra discriminatório face ao outro.

O órgão jurisdicional põe em análise o TFUE quando o mesmo determina, no seu artigo 18.º, que é proibido qualquer tipo de discriminação entre sujeitos passivos, no seu artigo 63.º, quando proíbe qualquer restrição à livre circulação de capitais, e no seu artigo 65.º, quando, tendo em conta a proibição de restrições à livre circulação de capitais, permite a cada Estado-Membro a aplicações de disposições fiscais, diferentes quando os contribuintes não se encontrem na mesma situação.

Nesta sequência, o Tribunal de Justiça vem determinar que a alienação de um bem imóvel seja considerada uma movimentação de capitais que, perante a legislação portuguesa, pela sua dualidade de sistemas de tributação, se mostra discriminatória e uma restrição à livre circulação de capitais. Apesar de o Acórdão C-632/13 não colocar em causa a aplicação das taxas especiais a rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes, pela condição das taxas especiais não se verificarem superiores as taxas progressivas, no caso em questão, quando uma mesma mais-valia é gerada por um sujeito passivo residente, e por um sujeito passivo não residente, a sua tributação será diferente, e estes últimos suportam uma carga fiscal superior, estando, portanto, numa situação

desfavorável em relação aos residentes. O Acórdão C-443/06 determinou que, o Estado de residência do sujeito passivo não se considera justificação para uma desigualdade de tratamento fiscal e, portanto, apesar do artigo 65.º, do TFUE, permitir uma distinção de disposições fiscais, quando os contribuintes não estejam na mesma situação, a residência não será justificação para esta distinção.

O Processo C-388/19 estabelece que o regime de opção, que o artigo 72.º do CIRS implementou, se mostra incapaz de eliminar os efeitos discriminatórios da lei portuguesa, uma vez que este regime de opção continuaria a validar uma lei fiscal que violava o TFUE.

Mais uma vez, o Tribunal de Justiça veio censurar o regime de tributação de mais-valias, que se caracterizava pela sua dualidade, realçando novamente que a lei tributária em Portugal, violava o TFUE.

4.2.4 Processo N.º 846/2019-T, de 9 de junho de 2020, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

O processo 846/2019-T, de 9 de junho de 2020, vem mais uma vez, à semelhança dos acima mencionados, recorrer de uma decisão arbitral. A contribuinte questão, residente no Brasil, alienou em 2018 um bem imóvel que detinha em Portugal. No cálculo da mais-valia, que havia sido declarada no Anexo G, da Declaração de IRS, foram, de acordo com o artigo 51.º do CIRS, incluídas despesas e encargos. No entanto, a AT veio posteriormente corrigir a liquidação de IRS, ao não aceitar para dedução alguns das despesas e encargos considerados, correção esta que, por se tratar de uma declaração de IRS submetida por um sujeito passivo não residente em Portugal, não considerou a isenção de tributação de 50% da mais-valia, tributando a totalidade do ganho, à taxa especial de 28%.

A contribuinte decidiu, nesta sequência, discutir o facto de a AT desconsiderar a isenção de tributação de 50% do ganho, tratando-se de uma Liquidação de IRS, ilegal que viola o TFUE, por se considerar uma forma de discriminação negativa, para com os sujeitos passivos não residentes em Portugal.

O processo em questão volta a frisar o Acórdão C443/06, por ter sido definido pelo Tribunal de Justiça que, de acordo com o artigo 18.º, do TFUE, o sistema de tributação de mais-valias em Portugal desrespeitava a proibição de qualquer discriminação entre sujeitos passivos e que, posteriormente, teria implicações na movimentação de capitais, que o tratado em questão proíbe no seu artigo 63.º. É também mencionado mais uma vez, o Acórdão C440/08 que, apesar da sua discussão não estar diretamente relacionada com a tributação de mais-valias em Portugal, define que a aplicação de um benefício, ou isenção de tributação de um rendimento, não pode estar sujeita ao fator da residência.

O CAAD concluí que, apesar de, em 2008, ter sido implementado um regime de opção de tributação de mais-valias, esta opção continuaria sempre a validar um regime fiscal que se comprovava discriminatório negativamente para os sujeitos passivos não residentes em Portugal.

4.2.5 Processo N.º 539/2018-T, de 22 de abril de 2019, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

O processo 539/2018-T, de 22 de abril de 2019, estampa mais um caso de um sujeito passivo que contestou a Liquidação de IRS. O contribuinte em questão, residente em Espanha, em adição aos restantes rendimentos que obteve em Portugal em 2017, alienou dois bens imóveis que detinha em território nacional. Aquando da entrega da Declaração de IRS, este optou pelo regime de tributação dos não residentes, que tributa a mais-valia pela totalidade, a uma taxa especial de 28%, tendo posteriormente apresentado uma impugnação à Nota de Liquidação de IRS, ao reclamar a isenção de tributação de 50% do ganho.

O que está em discussão no processo em questão é o facto de o reclamante, pretender a tributação da mais-valia em 50% do seu valor, mas à taxa especial de 28%, o que, desde logo, se verifica incoerente, uma vez que nem os sujeitos passivos residentes, têm essa opção, dado que uma mais-valia gerada por estes é tributada em 50% do seu valor, mas é obrigatoriamente englobada aos restantes rendimentos, para aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, do Código de IRS.

4.2.6 Acórdão Uniformizador de Jurisprudência de 09 de dezembro de 2020 (Processo 075/20.6BALS)

O Acórdão Uniformizador de Jurisprudência, de 9 de dezembro de 2020, surge na sequência dos processos 846/2019-T e 539/2018-T e vem, mais uma vez, comprovar a invalidade do sistema de tributação português. Vem o CAAD, assim como o Supremo Tribunal de Justiça (STJ), determinar que o artigo 43.º, no seu número 2, do CIRS, é incompatível com o disposto no TFUE, uma vez que fomenta uma discriminação negativa entre os sujeitos passivos residentes em Portugal e os sujeitos passivos não residentes. Mesmo com a introdução de um regime de opção, o CAAD e o STJ, consideram as Liquidações de IRS, quando existe a tributação de uma mais-valia gerada por um sujeito passivo não residente, ilegais, e que as mesmas terão de ser anuladas, e devolvidos fundos aos contribuintes.

Este Acórdão refere e conclui que a jurisprudência dos tribunais em Portugal é claramente distinta da jurisprudência da AT e que o regime de opção é mais um ónus que o sujeito passivo não residente terá de suportar, no momento de entrega da Declaração de IRS, enunciado nestes termos, o Processo C-440/08.

O STJ vai mais longe e afirma ainda que o facto de o regime de opção, previsto anteriormente no artigo 72.º, do CIRS, constitui uma restrição à livre movimentação de capitais, não só para os sujeitos passivos residentes noutro Estado-Membro, como também para os sujeitos passivos residentes fora dos Estados Membros da Comunidade Europeia, uma vez que o artigo em questão apenas previa o regime de opção de tributação, para sujeitos passivos que fossem residentes noutro Estado-Membro.

Neste sentido, o STJ uniformizou jurisprudência e determinou que a isenção de tributação de 50% do ganho, quando obtido por um sujeito passivo residente em Portugal, assim como o regime de opção para não residentes, quando residam noutro Estado-Membro, não elimina o fator de discriminação negativa para os sujeitos passivos não residentes e é uma restrição que despromove a movimentação de capitais.

4.2.7 Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de maio de 2021 (Processo 01154/18.5BESNT)

No âmbito do processo 01154/18.5BESNT, foi discutida a Liquidação de IRS, de um contribuinte residente na Bélgica, que alienou em 2017 um bem imóvel que detinha em Portugal, tendo a mais-valia sido declarada em sede de IRS, no Anexo G. O contribuinte em questão não exerceu o seu direito de opção e o ganho gerado foi tributado na totalidade à taxa especial, de acordo com o artigo 72.º, do CIRS.

Inicialmente, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra concluiu que, por não ter exercido o seu direito de opção, abdicou da isenção de tributação do ganho em 50%. No entanto, veio o STA determinar que, o facto de o sujeito passivo ter o direito de, na Declaração de IRS, optar entre dois regimes de tributação, o mesmo se demonstra injusto, e incapaz de eliminar a discriminação de tributação de mais-valias em função da residência do alienante. O STA veio, subsequentemente, alterar a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra e colocar em questão a palavra “residência” no corpo do artigo 43.º, do CIRS.

Sempre que exista uma desconformidade entre o direito interno e o direito da União Europeia, este último prevalecerá sempre sobre o direito nacional, e os processos analisados, são exatamente uma imagem desta premissa. O legislador português foi obrigado a reformar o CIRS, e garantir que, as regras de tributação nacionais, estavam em conformidade com os princípios da União Europeia.

A reforma de 2023, fruto do Orçamento de Estado de 2023, aprovado pela Lei n.º 24-D/2022, publicada em Diário da República N.º 251/2022, 2º Suplemento, Série I de 30 de dezembro de 2022, pretendeu suprimir as desigualdades que existiam relativamente às normas de tributação de mais-valias, fossem este rendimento obtido por sujeitos passivos residentes em Portugal ou não, e assegurou as alterações necessárias ao CIRS, que permitissem eliminar qualquer referência à condição de residência do sujeito passivo. Uma discussão que se iniciou nos tribunais europeus, mas que teve um impacto no regime de tributação tanto de residentes da União Europeia, como de outros residentes fora da União Europeia, sendo o novo regime de tributação alargado a todos os contribuintes não residentes em Portugal, sendo residentes na União Europeia, ou não, com exceção apenas

dos sujeitos passivos residentes em paraísos fiscais, uma vez que a legislação não é totalmente clara, sobre a aplicação deste novo regime de tributação, no caso destes contribuintes.

4.3 Alterações ao Código de IRS

Anualmente, o Governo prepara e define o Orçamento de Estado para o ano seguinte, que determina as alterações que são feitas aos códigos de tributação, com o principal objetivo de manter o nível de receitas do Estado e as suas respetivas despesas públicas equilibradas. O CIRS tem vindo, ao longo dos anos, em consequência das sucessivas aprovações de Orçamentos de Estado, a ser ajustado, e a tributação dos respetivos rendimentos atualizada.

O Orçamento de Estado de 2023, aprovado pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, veio implementar várias alterações ao CIRS, que tiveram, posteriormente, impacto na tributação dos sujeitos passivos. É o artigo 218.º da Lei n.º 24-D/2022, que define as alterações legislativas ao CIRS, e que de entre os vários artigos que sofreram alterações ou foram revogados, estão os artigos que definem o regime tributário das mais-valias.

No seio da matéria em estudo, no que diz respeito aos artigos do CIRS que definem as regras de tributação e cálculo das mais-valias, foram três os artigos que sofreram alterações significativas, e que tiveram como consequência, repercussões na tributação de mais-valias obtidas por sujeitos passivos não residentes em Portugal, alterando assim o paradigma de tributação, que se havia prolongado por vários anos, e que tanto gerou controvérsia no que respeita a tributação de mais-valias geradas por não residentes, em comparação com as mesmas mais-valias geradas por residentes em Portugal.

Os artigos em questão faziam, até então, a clara distinção de tributação de mais-valias, em função da residência do sujeito passivo que gerava o rendimento em questão, sendo a palavra “residência”, a palavra-chave que, no corpo dos artigos, determinava como é que o sujeito passivo seria tributado.

Quando falamos de mais-valias e respetiva tributação, são três os artigos do CIRS, analisados em seguida, que viram o seu texto sofrer alterações significativas e permitiram

a alteração de regras de tributação para os não residentes. Entre eles, o artigo 22.º, o artigo 43.º e o artigo 72.º.

O artigo 43.º é o artigo do CIRS que define qual deve ser o rendimento a ser considerado para apuramento da matéria coletável e respetiva tributação. Define à partida que o rendimento que qualifica para efeitos de matéria coletável será sempre o saldo positivo, que é apurado entre as mais-valias e as menos-valias geradas no mesmo ano, e determina a percentagem do rendimento, que deverá ser considerado. É, no entanto, para efeitos de tributação, o seu número 2, na alínea b) que sofre alteração ao texto.

Nos termos do artigo 43.º, do CIRS, aprovado pela Lei n.º 24-D/2022, o artigo define o seguinte:

“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 previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é: (Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)

[...]

b) Apenas considerado em 50% do seu valor, nos restantes casos. (Redação da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro).”

Nos termos do artigo 43.º, do CIRS, da redação anterior à aprovação da Lei n.º 24-D/2022, o artigo definia que:

“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), d) e i) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é: (Redação da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro)

[...]

b) Apenas considerado em 50 % do seu valor, nos restantes casos. (Redação da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro)."

Da comparação de ambas as redações, verifica-se que o número 1 do artigo, se mantém inalterado, e o rendimento a considerar para efeitos de tributação será, em qualquer caso, o saldo entre as mais-valias e as menos-valias, apuradas num determinado ano, uma vez que as mesmas se compensam.

A alteração significativa do artigo é no seu número 2 ao eliminar a palavra "residente". Ora, até o Orçamento de Estado de 2023 ser aprovado, e as alterações ao CIRS terem lugar, era este artigo, e concretamente o seu número 2, que definia que, apenas os residentes em território português, eram tributados somente em 50% do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias obtidas. Esta alteração, apesar de textualmente apenas se verificar pela abolição de uma palavra, tem um impacto significativo na tributação deste rendimento, quando gerado por sujeitos passivos não residentes em Portugal. Estes passaram, assim, a ver o saldo apurado entre mais-valias e menos-valias tributado apenas em 50%, à semelhança do que se verificava no caso dos sujeitos passivos residentes em Portugal.

Quanto ao artigo 72.º, do CIRS, é este o artigo que define uma série de taxas especiais que são aplicadas em diferentes e específicos tipos de rendimento e que estabelece um regime especial de tributação para os não residentes, em que determina taxas fixas para a tributação de rendimentos obtidos por sujeitos passivos não residentes. São duas as alíneas que sofrem alterações ao seu texto, e que conseqüentemente alteram as regras de tributação do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias, gerado por não residentes em Portugal, nomeadamente o seu número 1, alínea a), e o seu número 15.

Nos termos do artigo 72.º, do CIRS, aprovado pela Lei n.º 24-D/2022, o artigo determina:

"1 - São tributados à taxa autónoma de 28%:

a) (Revogada.) (Revogação pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)

[...]

15 - 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 b) e e) do n.º 1 e no n.º 6, 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. (Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)”

Nos termos do artigo 72.º, do Código de IRS, da redação anterior à aprovação da Lei n.º 24-D/2022, o artigo definia o seguinte:

“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;

[...]

15 - 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), b) e e) do n.º 1 e no n.º 6, 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. (Anterior n.º 14 - Lei n.º 12/2022, de 27 de junho).”

Analisando ambas as redações, mais em concreto, do artigo em questão, verificamos novamente que qualquer referência à residência do sujeito passivo foi eliminada. O artigo começava por definir, logo na primeira alínea do seu número 1, que as mais-valias geradas por sujeitos passivos não residentes eram tributadas a uma taxa autónoma, isto é, a uma taxa fixa de 28%, independentemente do valor da mais-valia gerada. Na sequência da alteração ao CIRS, consequência da Lei n.º 24-D/2022, esta alínea a), do número 1 do artigo, foi revogada na íntegra, o que, portanto, significa que as mais-valias auferidas por sujeitos passivos não residentes deixaram de ser taxadas à taxa autónoma de 28%, passando a serem tributadas de acordo com o regime geral e as taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS.

O artigo em questão permitia, na redação anterior, uma exceção ao regime especial de tributação de mais-valias geradas por não residentes. O número 15, do artigo 72.º, determinava que, todos os sujeitos passivos que fossem residentes noutro Estado-

Membro da União Europeia, ou do Espaço Económico Europeu, tinham a possibilidade de, na declaração de IRS, optar pelas taxas do regime geral. Por outras palavras, o legislador permitia que estes sujeitos passivos em concreto pudessem, em rendimentos específicos, optar por serem tributados às mesmas taxas que os residentes, e entre os tipos de rendimentos enumerados, encontrava-se as mais-valias, quando, na redação anterior, o legislador referia o número 1, alínea a), do artigo em questão.

Ora, ao ser totalmente revogada a alínea a) do número 1, do artigo 72.º, consequentemente, o número 15, do artigo em questão, por deixar de fazer sentido a sua aplicação, sofre uma alteração no seu texto. As mais-valias alcançadas por sujeitos passivos não-residentes em Portugal, deixaram de ser tributadas à taxa fixa de 28%, para passarem a ser tributadas às taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS. Assim, ao serem logo à partida tributadas às taxas gerais, o número 15 deixou de ter aplicação para o rendimento em questão, uma vez que, independentemente de o sujeito passivo ser residente ou não-residente em Portugal, caso obtenha uma mais-valia em território português, a mesma será englobada com os restantes rendimentos e tributada de acordo com as taxas gerais.

Por fim, há que analisar o artigo 22.º, do CIRS, por ser um dos três artigos que determinava regras de tributação de mais-valias, e que passou por uma transformação, na sequência da aprovação do Orçamento de Estado de 2023.

O artigo 22.º é o artigo do código que, no seu número 1, define que a matéria coletável, a ser considerada para o IRS, deverá resultar do englobamento das várias categorias de rendimento, depois de serem feitas as devidas deduções e abatimentos de cada categoria de rendimento, incluindo a totalidade de rendimentos auferidos fora do território português, no caso de um residente obter rendimentos estrangeiros. É, desta forma, o artigo que define as regras de englobamento, e limita as situações nas quais será aplicado o englobamento, uma vez que o número 3 do artigo, estabelece os casos nos quais o englobamento não é considerado, para efeitos de tributação. A questão da residência do sujeito passivo, toma, mais uma vez, lugar no apuramento da matéria coletável, e é, exatamente este número do artigo, que baliza o limite de aplicação do englobamento.

Nos termos do artigo 22.º, do CIRS, aprovado pela Lei n.º 24-D/2022, o artigo define o seguinte:

“[...]”

3 - Não são englobados para efeitos da sua tributação:

a) Os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português, com exceção das mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e sem prejuízo do disposto nos n.ºs 13 e 14 do artigo 72.º; (Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)

[...]

10 - Sempre que a lei imponha o englobamento de rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português são tidos em consideração, para efeitos de determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, todos os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes. (Aditado pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro)”

Nos termos do artigo 22.º, do CIRS, da redação anterior à aprovação da Lei n.º 24-D/2022, o artigo definia que:

[...]

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 13 e 15 do artigo 72.º; (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho)”

Novamente, ao escrutinar o artigo, mas de redações distintas do Código de IRS, é possível constatar que a residência é o conceito essencial que determinava se a totalidade de rendimentos deveria ser ou não englobada. Na versão anterior do CIRS, estava estabelecido que os rendimentos de cada categoria, que fossem auferidos no mesmo ano, eram englobados para efeitos de tributação. Porém, o número 3, do artigo 22.º, vinha colocar a exceção à regra para os sujeitos passivos não residentes, indicando que, os rendimentos auferidos, em território português, não seriam englobados. Com a alteração ao CIRS em 2023, o legislador vem, novamente, abrir uma exceção para os não residentes, e vem delimitar que, efetivamente, a regra do englobamento não se aplica aos não residentes, com exclusão das mais-valias imobiliárias e das mais-valias geradas pela cessação de posições contratuais. Por outras palavras, caso o sujeito passivo não residente obtenha uma mais-valia em território português, uma vez sendo tributado de acordo com

as taxas gerais do artigo 68.º, o rendimento que advém do incremento patrimonial deverá ser englobado com os restantes rendimentos gerados no mesmo ano.

Não obstante, o legislador vem ainda acrescentar ao artigo em análise o número 10, uma vez que era necessário esclarecer quais os rendimentos que deveriam ser tidos em conta, no caso de o sujeito passivo auferir em Portugal uma mais-valia, e, portanto, se verificar o englobamento de rendimentos. O número 10, que surge pela primeira vez no CIRS, após a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, vem estipular que, se um sujeito passivo não residente obtiver, num determinado ano, uma mais-valia imobiliária, para efeitos de determinação do escalão de IRS, e respetiva taxa, terá de englobar a totalidade do seu rendimento obtido em Portugal e fora de Portugal (*“worldwide income”*), no mesmo ano fiscal (período de 1 de janeiro a 31 de dezembro).

Com a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, e após análise dos artigos em questão, o legislador teve como objetivo eliminar a tributação especial de mais-valias, obtidas por sujeitos passivos não residentes.

Anteriormente à nova redação do CIRS, um sujeito passivo não residente, que gerasse uma mais-valia imobiliária, via a totalidade do saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias do mesmo ano, tributado na totalidade à taxa fixa de 28%, independentemente do valor que fosse este ganho, sendo que o legislador dava a hipótese ao sujeito passivo não residente de, em casos específicos, optar pela tributação às taxas gerais. Com a nova redação do CIRS, o legislador coloca os sujeitos passivos residentes e os sujeitos passivos não residentes no mesmo patamar de tributação, quando estes auferirem uma mais-valia imobiliária. Os sujeitos passivos não residentes, quando obtenham uma mais-valia imobiliária em território português, veem este rendimento tributado em apenas metade do seu valor, de acordo com as taxas gerais do artigo 68.º, e o englobamento da totalidade dos rendimentos auferidos, para efeito da determinação do escalão de IRS, taxa a aplicar e parcela a abater.

5. Tributação de mais-valias imobiliárias em sede de IRS – Categoria G, obtidas por sujeitos passivos não residentes

“Ganhos ou rendimentos de carácter ocasional” é a definição do conceito de mais-valia que Pereira (2005) encontrou como sendo a verdadeira definição do que se verifica com a venda de uma propriedade.

No âmbito da matéria em estudo, uma mais-valia surge quando se verifica a venda de um imóvel, num determinado ano, e esta venda, que não é intencionalmente ponderada pelo sujeito passivo no momento da aquisição do imóvel, trata-se de um rendimento que surge na esfera patrimonial, de forma extraordinária, e, portanto, um incremento patrimonial.

Diz a legislação que, uma mais-valia se trata de um incremento patrimonial, definição que surgiu no preâmbulo do Código de Imposto de Mais-Valias, que em 1988, com a entrada em vigor do Código de IRS, foi revogado, mantendo-se o conceito de incremento patrimonial e a respetiva tributação, apesar das suas sucessivas alterações.

O Código de IRS determina, de forma clara, no seu artigo 10.º, número 1, alínea a) que uma mais-valia resulta da realização de bens imóveis, mas a questão que se coloca é exatamente a de saber em que casos a alienação de um bem imóvel deve ser tributada. A resposta à questão colocada é dada pelo princípio da fonte através do artigo 15.º, do CIRS, quando no seu número 2 refere que, caso o sujeito passivo seja não residente em Portugal, a tributação em sede de IRS será apenas e unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português. Ora, sendo a alienação de um bem imóvel localizado dentro do território português, a mais-valia que essa realização vai gerar consubstancia-se num rendimento que é obtido em território nacional. Quando um sujeito passivo não residente em Portugal é proprietário de um imóvel localizado dentro das fronteiras nacionais, caso esse imóvel seja alienado, o incremento patrimonial que o sujeito passivo verifica na sua esfera pessoal, trata-se de um rendimento que foi obtido no território português, e sendo assim, será tributado de acordo com as regras do CIRS.

5.1 Regras de tributação aplicadas a sujeitos passivos não residentes

O Orçamento de Estado de 2023, que foi aprovado pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, trouxe várias alterações às regras de tributação de mais-valias, obtidas por sujeitos passivos não residente em Portugal, e esta reforma teve um grande impacto na forma como o rendimento em apreço, é tributado.

O CIRS sofreu alterações significativas que impactaram essencialmente as regras de tributação de mais-valias obtidas por não residentes. A eliminação de qualquer referência à residência do sujeito passivo nos três principais artigos, que determinavam a forma de tributação destes rendimentos, no caso de obtidos por não residentes, alterou o padrão de tributação, até então em vigor.

Na sequência da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, o CIRS, nos seus artigos 22.º, 43.º e 72.º, eliminou qualquer referência à condição de residência do sujeito passivo, e assim, colocou em pé de igualdade as regras de tributação aplicáveis às mais-valias, para os sujeitos passivos residentes e para os sujeitos passivos não residentes. A dualidade de regimes de tributação foi assim extinta, e o sentimento de discriminação que os não residentes sentiam em comparação com os residentes, deixou de existir.

Desde 1 de janeiro de 2023, com a entrada em vigor do novo CIRS, as regras de tributação aplicadas a residentes, que obtenham uma mais-valia em Portugal, são a mesmas que as aplicadas no caso de não residentes que obtenham uma mais-valia em Portugal, com a venda de um imóvel.

Quando analisamos a forma de cálculo de uma mais-valia, existem conceitos que são universais, independentemente da residência do contribuinte. Por outra palavras, para apuramento da mais-valia existe um determinado tipo de informação que é necessária ter, nomeadamente, a data e o valor de aquisição, a data e o valor de realização, as despesas e encargos dedutíveis (quando aplicáveis), e o coeficiente de atualização monetária. Estas informações são imprescindíveis para a cálculo da mais-valia, independentemente de o incremento patrimonial ser gerado por um sujeito passivo não residente, ou um sujeito passivo residente, e sendo a base para obtenção da mais-valia, não sofreram qualquer alteração na sequência da reforma ao Código de IRS.

As modificações das regras de tributação ganham forma quando nos referimos ao rendimento coletável.

A reforma fiscal de 2023 determinou que, independentemente do Estado de residência do sujeito passivo, o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias, geradas no mesmo ano, passará apenas a ser tributado em 50%, à semelhança do que se verificava, nos anos anteriores a 2023, para os sujeitos passivos residentes. Assim, o ganho obtido por sujeitos passivos não residentes, deixa de ser tributado na totalidade, para passar a ser tributado apenas em metade.

No entanto, as alterações ao CIRS preveem mais: a taxa aplicada a este tipo de rendimento, quando obtido por sujeitos passivos não residentes, deixará de ser a taxa autónoma de 28%, para passar a ser as taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS. Um sujeito passivo não residente, que proceda a alienação de um bem imóvel situado em território nacional, e que obtenha uma mais-valia, vê este incremento patrimonial tributado apenas em 50%, e tributado de acordo com as taxas gerais do CIRS.

Em termos de alterações às regras de tributação das mais-valias, obtidas por sujeitos passivos não residentes, são as referidas acima, porém, é preciso perceber em que medida as taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, são aplicadas no caso do rendimento ser obtido por um não residente.

O artigo 22.º, do CIRS, define no seu número 1 que o rendimento coletável resulta do englobamento dos vários rendimentos e acrescenta, ainda, na alínea a) do seu número 3, que os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes, não serão englobados, no entanto, as mais-valias, por não constarem no corpo dos artigos 71.º e 72.º, são a exceção à regra, e passam, portanto, a ser englobadas com as restantes categorias de rendimento. Assim, podemos constatar, que um sujeito passivo, sendo não residente em Portugal, com uma mais-valia gerada em território português, este rendimento deverá ser englobado, juntamente com os restantes rendimentos obtidos nesse mesmo ano. O escalão de IRS será aplicado consoante a totalidade do rendimento auferido pelo sujeito passivo, entre 1 de janeiro e 31 de dezembro, dentro do território nacional e fora do território nacional, em adição aos 50% da mais-valia.

Todavia, o apuramento do imposto a pagar não será definido assim tão facilmente. De acordo com o CIRS, o artigo 15.º define que, caso o sujeito passivo seja não residente

em Portugal, apenas os rendimentos obtidos no território nacional são tributados, e o mesmo deverá acontecer com as mais-valias, que são agora tributadas de acordo com as regras aplicadas aos sujeitos passivos residentes. Apesar de para o apuramento da taxa e parcela a abater seja necessário conhecer a totalidade dos rendimentos auferidos nesse ano, apenas a mais-valia é tributada em sede de IRS, uma vez que é o único rendimento obtido em Portugal, considerando que no ano em questão esse é o único rendimento obtido em Portugal. Desta forma, o escalão de IRS é apurado com base na totalidade do rendimento gerado num determinado ano, mas só 50% da mais-valia é tributada.

A dúvida que se coloca é perceber como é que será determinado o imposto a pagar sobre a mais-valia, tendo em conta que, para a determinação da taxa e parcela a abater, é necessário ter em conta a totalidade do rendimento auferido no ano, mas só a mais-valia será tributada.

5.2 Apuramento de imposto a liquidar: parecer APECA

A APECA esclarece a questão, quando confrontada com o seguinte exemplo (Anexo I):

O sujeito passivo A e o sujeito passivo B, residentes no Reino Unido, alienaram em outubro de 2023, pelo valor de 320.000,00 Euros, um imóvel que detinham em comum e em partes iguais, em território português, e que havia sido adquirido em setembro de 2016, pelo valor de 218.040,00 Euros. Com a aquisição da propriedade em 2016, foi suportado por ambos o pagamento dos impostos associados à aquisição da propriedade, nomeadamente o IMT e o Imposto de Selo, nos valores de 7.059,68 Euros e 1.744,32 Euros, respetivamente. Asseguraram ainda o pagamento dos custos de registo da propriedade, no valor de 225,00 Euros, assim como o pagamento de comissão imobiliária, associada à realização do imóvel, no valor total de 20.910,00 Euros.

Os sujeitos passivos são ambos residentes no Reino Unido e, em conjunto, para além da mais-valia que geraram em Portugal, auferiram, no país de residência, salários no valor total anual de 20.000,00 Euros.

Para o apuramento do imposto final, que será devido sobre 50% da mais-valia gerada, o primeiro passo será o apuramento da mais-valia:

Figura 2 - Apuramento mais-valia

	Valor de Realização	320.000,00 €
-	(Valor de Aquisição x Coeficiente de desvalorização monetária)	218.040,00 € x 1,11
-	Despesas e encargos dedutíveis	(7.059,68 € + 1.744,32 € + 225,00 € + 20.910,00 €)
=	Mais-Valia	48.036,60 €

Fonte: Parecer APECA

Apuradas as mais-valias geradas no determinado ano, a etapa seguinte é a determinação da taxa. De acordo com o CIRS, no seu artigo 43.º, número 1, o saldo positivo obtido pela diferença entre as mais-valias e as menos-valias geradas no mesmo ano é, de acordo com a alínea b), do número 2 do mesmo artigo, considerado apenas em 50%. Assim, tendo em conta que, no exemplo em análise, a única mais-valia gerada em 2023 foi no valor de 48.036,60 Euros, a mesma será considerada apenas em 50% do seu valor (24.018,30 Euros).

De acordo com o número 1 e com a alínea a), do número 3, do artigo 22.º, do CIRS, e como mencionado no parecer emitido pela APECA, as mais-valias, geradas por não residentes, são agora tributadas por englobamento obrigatório de 50% do valor apurado. Nesta sequência, o valor a considerar para a determinação da taxa, será a soma de 50% da mais-valia apurada e da totalidade do rendimento anual dos sujeitos passivos. No caso em análise, será o valor de 24.018,30 Euros somado a 20.000,00 Euros, que se trata da totalidade anual dos salários recebidos durante o ano de 2023. O rendimento coletável a considerar, seria assim 44.018,30 Euros.

Estando esclarecido o rendimento total a ser considerado para a aplicação do escalão de IRS, a fase seguinte será o cálculo do imposto que seria devido.

Como foi considerado, no exemplo em estudo, que os sujeitos passivos eram casados, ao rendimento coletável deverá ser aplicado o quociente familiar, e o rendimento dividido por dois, como adverte o número 1, do artigo 69.º, do CIRS. Pelo que, o rendimento coletável a ter em consideração nesta fase do cálculo, seria 22.009,15 Euros, metade da totalidade do rendimento (44.018,30 Euros).

Tendo o quociente familiar sido aplicado, e a matéria coletável determinada, o passo seguinte será então a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS.

A matéria coletável apurada, insere-se no 5.º escalão de IRS, e deverá ser tributada a uma taxa de 35%, tendo uma parcela abater, no valor máximo de 2.772,14 Euros.

Vem então a APECA, no parecer emitido, esclarecer que, num primeiro passo, antes do cálculo do imposto final que será devido pela mais-valia gerada, é necessário calcular o valor de imposto que seria devido pela totalidade do rendimento, como determina a regra do englobamento.

O cálculo do imposto devido é feito tendo por base o valor que resultou da aplicação do quociente conjugal, ou seja, sobre o valor de 22.009,15 Euros, e, assim, de acordo com a tabela geral, do artigo 68.º, do Código de IRS:

$$22.009,15 \times 35\% = 7.703,20 \text{ €}$$

$$7.703,20 - 2.772,14 = 4.931,06 \text{ €}$$

Determinado o imposto total que seria devido, de acordo com o número 3, do artigo 69.º, do CIRS, é necessário aplicar novamente o quociente familiar:

$$\text{Assim: } 4.931,06 \times 2 = 9.862,13 \text{ €}$$

Obtendo-se o valor de imposto que seria devido se a totalidade do rendimento fosse tributado em território português, o passo seguinte será determinar, da totalidade do imposto apurado, qual é que é a parcela de imposto que é devida apenas pelo rendimento gerado pela mais-valia. Deste modo, a APECA vem esclarecer que o imposto a pagar relativo à mais-valia gerada será calculado da seguinte forma:

$$\text{(50\% da mais-valia x totalidade do imposto que seria devido) / totalidade do rendimento =}$$

$$(24.018,30 \times 9.862,13) / 44.018,30 = 5.381,21 \text{ €}$$

Tendo em conta a totalidade de imposto que seria devido se a totalidade do rendimento (mais-valia gerada, rendimento auferido em Portugal e rendimento auferido fora de Portugal) fosse tributada em Portugal, o intuito é precisar a parcela desse imposto que diz respeito apenas a 50% da mais-valia.

Desta forma, o valor de imposto que seria devido, pela mais-valia gerada por ambos os sujeitos passivos não residentes em Portugal, seria 5.381,21 Euros, e cada sujeito passivo teria assim imposto a liquidar, no montante de 2.690,60 Euros.

É, no entanto, de notar que o simulador de IRS, que o Portal das Finanças disponibiliza, no momento de entrega da declaração de IRS, faz o cálculo detalhado acima, de forma automática, assim como, o apuramento do imposto a pagar. Cada contribuinte tem apenas de fornecer a informação necessária, nomeadamente, os detalhes relevantes para a determinação da mais-valia (data e valor de compra do imóvel, data e valor de venda do imóvel e as respetivas despesas e encargos), o seu país de residência e a totalidade do rendimento auferido, durante o ano fiscal português (1 de janeiro a 31 de dezembro).

5.3 Declaração de IRS: Anexo G

Uma vez determinado o rendimento anual gerado no ano transato, há a necessidade de declarar o respetivo rendimento e liquidar o imposto, e vem, nesta sequência, o CIRS definir, no número 1 do artigo 57.º, que esta declaração, deverá ser apresentada, anualmente, por cada contribuinte, em situação de contitularidade ou não, e onde deverá ser comunicado à AT, todas as suas fontes de rendimento.

O Modelo 3 de IRS é, neste seguimento, a declaração disponibilizada pela AT e pelo Governo português, que comporta no seu desenvolvimento e respetivos anexos, campos e quadros, que o sujeito passivo deverá preencher, em função da sua situação no território português, e do rendimento obtido no ano a que respeita a declaração. No seu corpo, conta com uma folha de rosto, de preenchimento obrigatório, na qual cada sujeito passivo deverá comunicar, entre outras informações, o seu estado civil, opção pela tributação conjunta, agregado familiar, e país de residência, que terão posteriormente um impacto nas regras de tributação. Para além da folha de rosto, a declaração disponibiliza um anexo

para cada categoria de rendimento, de preenchimento obrigatório, no caso do sujeito passivo tiver, no ano anterior, gerado rendimento da categoria em questão.

Os incrementos patrimoniais gerados pelo apuramento de uma mais-valia têm, à semelhança dos restantes rendimentos, de ser declarados em sede de IRS, e o Modelo 3 possui no seu desenvolvimento, um anexo específico para a categoria de rendimento, considerada como um incremento patrimonial.

Determina o CIRS, no seu artigo 9.º, na alínea a), do número 1, que as mais-valias, definidas de acordo com o artigo 10.º, do mesmo código, são consideradas um rendimento da Categoria G, por serem tidas como incrementos patrimoniais. Neste seguimento, o Modelo 3 de IRS integra a Categoria G no seu Anexo G, onde todos os tipos de incrementos patrimoniais deverão ser declarados, incluindo as mais-valias imobiliárias, que deverão ser apresentadas no Quadro 4.

Independentemente da situação de residência do sujeito passivo em Portugal, sendo considerado residente ou não residente, uma vez gerado rendimento em território nacional, o sujeito passivo tem o dever de apresentar uma Declaração de IRS e declarar estes mesmos rendimentos, mesmo que sejam considerados como isentos de tributação, como de resto, é definido pelo artigo 15.º, do CIRS.

Nesta sequência, um sujeito passivo considerado não residente em território nacional que tiver, num determinado ano, gerado uma mais-valia, tem o dever de apresentar uma Declaração de IRS, e declarar o rendimento gerado pelo incremento patrimonial.

O Anexo G, do Modelo 3 de IRS, nomeadamente o seu Quadro 4, no qual são declaradas as mais-valias imobiliárias, contém campos que deverão ser preenchidos com a informação relevante a declaração da mais-valia, nomeadamente, valor e data de aquisição, valor e data de realização, despesas e encargos, e informação essencial de identificação da propriedade.

5.3.1 Alterações ao Modelo 3 decorrentes do Orçamento de Estado 2023

A Declaração de IRS, devido à sua relevância, reflete, no seu desenvolvimento e anexos, as regras de tributação definidas pelo CIRS.

Todos os anos, na sequência das aprovações de Orçamento de Estado são implementadas diversas alterações ao CIRS e às regras de tributação, tendo nesse sentido um impacto na forma como o rendimento é declarado, uma vez que, a declaração através do seu preenchimento, ao longo dos vários anexos, quadros e campos, permite ao contribuinte comunicar a sua situação no território nacional e à AT tributar o respetivo rendimento, de acordo com as regras de tributação do CIRS. De uma forma eletrónica, e de preenchimento pessoal, o Modelo 3 de IRS fornece à AT e ao Governo as ferramentas necessárias à tributação de rendimentos, liquidação de imposto e posterior obtenção de receitas.

Em consequência da importância que o Modelo 3 de IRS carrega na adequada tributação de rendimentos, o mesmo tem de evidenciar as regras definidas pelo CIRS, e assim, anualmente, a declaração sofre as devidas alterações, em consequência das aprovações do Orçamento de Estado.

Como discutido anteriormente, a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, teve um impacto no CIRS, e na tributação de incrementos patrimoniais, nomeadamente as mais-valias imobiliárias, quando geradas por um sujeito passivo não residente. Ao analisar, de uma forma geral, as alterações implementadas à tributação de mais-valias imobiliárias neste caso específico, como resultado do Orçamento de Estado de 2023, a modificação de maior significado foi a tributação do ganho, em função do rendimento anual, obtido pelo sujeito passivo não residente em Portugal e fora de Portugal. Um sujeito passivo, quando considerado não residente em território nacional, aquando da obtenção de uma mais-valia imobiliária, passou a ser tributado de acordo com as regras gerais, e portanto, para a determinação da taxa a aplicar ao rendimento tributável, isto é, a 50% do saldo positivo apurado, entre as mais-valias e as menos-valias geradas no mesmo ano, passou a ser necessário ter conhecimento do rendimento anual, que o sujeito passivo gerou também fora de Portugal, considerando sempre que, quando considerados não residentes em

Portugal, os sujeitos passivos são apenas tributados nos rendimentos gerados em Portugal.

Como resultado da aprovação da Lei N.º 24-D/2022, e da consequente alteração ao CIRS, o Modelo 3 de IRS sofreu as devidas alterações, não só no Anexo G, como nas restantes. Dentro do âmbito da matéria em estudo, importa analisar as alterações ao Anexo G da declaração, que passou a conter um quadro que permite aos sujeitos passivos não residentes indicarem o rendimento obtido fora de Portugal.

Um sujeito passivo, que não resida no território nacional, mas que cá obtenha rendimentos, os mesmos têm, de acordo com o número 2, do artigo 15º, do CIRS, de ser declarados e, portanto, na Declaração de IRS, o sujeito passivo, para além da necessidade de informar que é não residente terá de incluir um anexo para cada categoria de rendimento que obtenha em território nacional, não havendo, para o caso específico dos sujeitos passivos não residentes, a obrigatoriedade de incluir o anexo J, específico para apresentação de rendimentos obtidos no estrangeiro.

No caso de um sujeito passivo não residente gerar, em território nacional, uma mais-valia imobiliária, terá, na Declaração de IRS do ano em questão, de incluir o Anexo G e preencher o devido Quadro 4, indicando o titular do rendimento, data e valor de realização, data e valor de aquisição, despesas e encargos, identificação matricial dos bens e quota-parte que detinha na propriedade.

O Orçamento de Estado de 2023 veio acrescentar ao Anexo G um novo quadro, que efetivou a alteração às regras de tributação de não residentes. Em questão está o Quadro 17, que surge pela primeira vez na Declaração de IRS do ano de 2023, que obriga os sujeitos passivos não residentes a indicarem os rendimentos obtidos no estrangeiro, no ano em questão.

Quando analisamos, em comparação, a Declaração de Modelo 3 do ano de 2023, com a Declaração de Modelo 3 do ano de 2022, verificamos que, devido ao facto de que, de acordo com a legislação até então em vigor, os sujeitos passivos não residentes em Portugal serem tributados a uma taxa especial, não era do interesse da AT, ter conhecimento do rendimento obtido no estrangeiro, pelo que, não se justificava a inclusão de um quadro, no Anexo G, que permitisse aos sujeitos passivos apresentarem o rendimento obtido no estrangeiro. Apesar da regra de tributação de mais-valias obtidas

por sujeitos passivos não residentes ser a de tributação a uma taxa autónoma, o CIRS permitia a tributação do incremento patrimonial, quando o sujeito passivo, cumpridos os pressupostos do artigo 17.º-A, do CIRS, optava pela tributação de acordo com as regras gerais. Neste caso, teria de, no rosto da declaração, no seu Quadro 8, assinalar o campo 10B e preencher o campo 11B com o rendimento anual obtido no estrangeiro, sendo que este seria o único campo da declaração a preencher.

A declaração do Modelo 3, do ano de 2023, com a introdução do Quadro 17, no Anexo G, obriga a que, os sujeitos passivos, quando não residentes em Portugal, tenham de optar pela tributação de acordo com o regime geral, no Quadro 8, Campo 07B, e no Quadro 17 do Anexo G, indicar o rendimento anual obtido no estrangeiro, seguindo assim as novas regras de tributação de mais-valias imobiliárias, geradas pelos sujeitos passivos não residentes.

6. Tributação de mais-valias na União Europeia: Breve comparação do regime de tributação português e os regimes de tributação da União Europeia

A livre circulação de pessoas, bens e capitais, entre os vários Estados-Membros da União Europeia e os restantes países, tem vindo a impulsionar, cada vez mais, o investimento estrangeiro, que ao longo dos anos se tem vindo a intensificar, quer no mercado imobiliário, quer no mercado mobiliário. A eliminação de fronteiras entre os Estados-Membros da União Europeia, a mesma moeda e as inexistentes restrições de movimentação de capitais favorecem o investimento noutros Estados-Membros, que não o de residência.

Só em Portugal, no ano de 2023, de acordo com as estatísticas do Banco de Portugal, o investimento direto vindo do exterior, maioritariamente de países da União Europeia, foi de 6,8 mil milhões de euros, de entre os quais 3,9 mil milhões de euros, estiveram associados a investimento imobiliário.

Considerando que mais de 50% do investimento estrangeiro está diretamente relacionado com o setor imobiliário, importa para os investidores saber quais os regimes de tributação que cada país tem em vigor e que, posteriormente, terão uma implicação direta no investimento e, no caso em concreto do investimento imobiliário, a tributação de mais-valias é um ponto crítico, uma vez que a alienação de imóveis, é tributada na maioria dos países.

Como referido anteriormente, em Portugal, o regime de tributação de mais-valias, até à entrada em vigor do Orçamento de Estado de 2023, era caracterizado pela sua dualidade de regimes, que tributava de forma gravosa, as mais-valias obtidas por sujeitos passivos não residentes. Considerado uma forma de restringir o investimento estrangeiro, o regime de tributação foi modificado e, atualmente, uma mais-valia gerada pela alienação de um bem imóvel é tributada de acordo com as mesmas regras, independentemente da residência do sujeito passivo.

No entendimento de que a tributação de incrementos patrimoniais, como consequência da alienação de um bem imóvel, é um fator importante, na tomada de decisão do investimento, a questão que se coloca é a de perceber em que medida os

restantes Estados-Membros da União Europeia tributam as mais-valias, quando obtidas por sujeitos passivos não residentes, e se em algum caso existe a dualidade do sistema de tributação, que caracterizavam o regime português.

Cada Estado-Membro da União Europeia tem a liberdade e a autonomia de poder definir leis tributárias, determinar imposto a pagar e gerir receitas e gastos anuais. No entanto, por fazerem parte da União Europeia, esta soberania fiscal, está condicionada pelo TFUE, e controle da União Europeia. O facto de qualquer restrição à livre circulação de capitais ser condenada pela União Europeia, obriga a que cada Estado-Membro repense as leis e medidas implementadas e garanta que sentimentos de discriminação, como o que se verificava em Portugal, em relação à tributação de mais-valias, são abolidos.

No seguimento de uma análise aos *Worldwide Tax Summaries* do website da *PricewaterhouseCoopers* (2024), e aos *Tax Guides and Highlights* do website da *Deloitte* (2024), é notório que as regras de tributação de mais-valias imobiliárias diferem entre os vários Estados-Membros da União Europeia, entre taxas de tributação, regras de isenção e determinação de matéria coletável.

De entre os vários países que isentam a tributação de mais-valias estão os Países Baixos ou a Bélgica que, de forma geral, isentam as mais-valias imobiliárias de tributação, tanto para sujeitos passivos residentes no território, como para sujeitos passivos não residentes, abrindo uma exceção para casos muito específicos. Nos Países Baixos, um sujeito passivo quer seja residente quer não, que obtenha uma mais-valia imobiliária, será isento de tributação, se a Convenção de Dupla Tributação entre os Países Baixos e o país de residência do sujeito passivo, assim o permitir. Já na Bélgica, não obstante o facto de o sujeito passivo ser residente ou não, caso apure uma mais-valia, a mesma estará sempre isenta de tributação, se a alienação do bem imóvel for entre particulares e a venda ocorrer 5 ou 8 anos após a aquisição, dependendo de ser considerada uma propriedade urbana ou rural.

Se analisarmos o caso da tributação deste tipo de rendimento, quando gerado em Espanha, a lei tributária diferencia as regras de tributação aplicadas a sujeitos passivos residentes e a sujeitos passivos não residentes. Se a mais-valia for gerada por um sujeito passivo residente em Espanha, a matéria coletável seria tributada pelas taxas progressivas, entre 19% e 28%, sendo que existe uma possibilidade de redução de taxa

para imóveis adquiridos antes de 1995, isenção de tributação, quando se verifique a venda de uma habitação própria permanente e o reinvestimento da totalidade do valor de alienação do bem imóvel numa nova HPP, ou isenção quando o sujeito passivo alienante tem mais de 65 anos. Já para os sujeitos passivos não residentes em Espanha, quando obtenham um rendimento desta categoria, a isenção de tributação não se verifica, e o rendimento será tributado à taxa de 19%, sendo que há uma obrigatoriedade de retenção de 3% do valor de venda, para um pagamento antecipado do imposto, havendo também a possibilidade de redução de taxa, quando o imóvel tenha sido adquirido antes de 1995.

A Suécia é um exemplo de outro Estado-Membro da União Europeia que, no caso do incremento patrimonial gerado por uma mais-valia imobiliária se verificar na esfera de um sujeito passivo residente, esse rendimento será tributado a uma taxa de 22%, sendo que se verifica a isenção de tributação quando o valor de venda da propriedade é reinvestido na aquisição de uma nova habitação própria permanente. Porém, caso este rendimento seja gerado por um sujeito passivo não residente na Suécia, apesar de a isenção de tributação no caso de reinvestimentos não se aplicar, a mais-valia imobiliária é tributada à mesma taxa.

No caso da Irlanda, as regras de tributação de mais-valias são idênticas para sujeitos passivos, quando se põe em questão a residência do alienante. O ganho gerado pela alienação do bem imóvel, será tributado a uma taxa fixa de 33%, excluindo, no entanto, as mais-valias de valor até 1.270,00 Euros, que estão isentas de tributação.

Em comparação com os cinco países mencionados (Países Baixos, Bélgica, Espanha, Suécia e Irlanda), pode-se concluir que Portugal apresenta as taxas de tributação de rendimento e, em específico, de mais-valias, mais elevadas, mas que, à semelhança de outros países, conta com a exceção de tributação de mais-valias, quando existe a possibilidade de reinvestimento, se a propriedade alienada tiver sido a habitação própria permanente do contribuinte, e o valor da venda for reinvestido numa nova habitação própria permanente.

Quando comparado o regime de tributação de mais-valias, geradas por sujeitos passivos não residentes, em Portugal, com os regimes de tributação nos Países Baixos ou na Bélgica, apesar de não se verificar uma distinção em consequência da residência, é possível concluir que um investidor estrangeiro se sentirá, à partida, mais interessado em

investir em bens imobiliários nestes países do que no território nacional, uma vez que, no momento de alienação do imóvel, em Portugal, será tributado de acordo com as taxas gerais, tendo em consideração o rendimento do estrangeiro, para a aplicação da taxa, e nos Países Baixos ou na Bélgica, o investidor verá este rendimento isento de tributação.

No caso de Espanha, quando comparado com Portugal, apesar de fazer uma distinção de tributação entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes, a taxa de tributação da mais-valia não se mostra mais gravosa para os sujeitos passivos não residentes em comparação com as taxas aplicadas a sujeitos passivos residentes. A taxa a aplicar será semelhante à aplicada a sujeitos passivos residentes, sendo que a diferença de regras de tributação passa essencialmente pela retenção de 3% do valor de alienação, no momento de alienação do imóvel. Apesar dos casos de isenção aplicados a sujeitos passivos residentes não se aplicarem a sujeitos passivos não residentes, a possibilidade de redução de taxa aplica-se na mesma regra em ambas as situações. Em comparação com Portugal, quando analisamos taxas de tributação, efetivamente, o investimento estrangeiro em Espanha, será à partida menos gravoso, quando falamos de mais-valias de elevado valor.

Na comparação Suécia e Portugal, as regras para a isenção de tributação, no caso de reinvestimentos, apenas se aplicam a sujeitos passivos residentes, no entanto, quando analisamos taxas de tributação podemos desde logo concluir que a grande diferença está no facto de a Suécia tributar estes rendimentos a taxas fixas e Portugal tributar de acordo com as taxas progressivas. Apesar de na Suécia se verificar a aplicação da mesma taxa de tributação para sujeitos passivos não residentes, o mesmo poderá ser mais vantajoso quando comparado com Portugal, uma vez que as taxas a aplicar dependerão sempre do rendimento global anual.

Na Irlanda, a AT não faz distinção entre sujeitos passivos residentes e não residentes, e uma mais-valia imobiliária gerada dentro do seu território será, independentemente do seu valor, tributada a uma taxa fixa de 33%, existindo, no entanto, uma isenção de tributação tanto para residentes como para não residentes, podendo, mais uma vez, mostrar-se mais vantajoso quando equiparado a Portugal.

O facto de Portugal tributar apenas 50% do incremento patrimonial poderá tornar a tributação destes rendimentos menos gravosa. Ora, considerando que a determinação

da mais-valia é semelhante nos países analisados, mas que apenas Portugal tributa metade do ganho, se estivermos a falar de mais-valias até 22.568,00 Euros (quando comparado com Espanha) ou até 41.400,00 Euros (em comparação com a Suécia e Irlanda), poderá ser menos gravosa a tributação em Portugal, uma vez que estes ganhos são tributados em metade do seu valor, e as taxas a aplicar seriam entre 14,50% e 28,50%, aplicando-se ainda uma parcela a abater. Todavia, nestes mesmos casos apresentados, a tributação poderá verificar-se mais onerosa para o sujeito passivo não residente, uma vez que serão tidos em conta para a determinação da taxa e respetiva parcela a abater, os rendimentos do estrangeiro. Assim, tendo como exemplo, um sujeito passivo que obtenha uma mais-valia de valor inferior a 22.568,00 Euros, mas que obtenha rendimentos no estrangeiro, de valor superior a 20.700,00 Euros, será tributado a uma taxa mais elevada que 28,50%, e, portanto, deixará de ser uma vantagem em comparação com Espanha, Suécia ou Irlanda.

7. Metodologia

Depois da revisão da literatura e da análise da legislação e sua evolução, importa realizar uma investigação com o intuito de concluir sobre matéria em análise.

7.1 Especificação do problema

Na sequência da análise e estudo da literatura e da legislação em vigor desde a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, que se materializou numa reforma ao CIRS, a tributação de mais-valias imobiliárias, em sede de Categoria G, obtidas por sujeitos passivos não residentes em Portugal, passou por alterações significativas que têm, desde 1 de janeiro de 2023, um impacto no modo de tributação deste tipo de rendimento.

A discriminação de tratamento entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes, quando nos referimos à tributação de mais-valias, gerou durante bastantes anos um descontentamento dos sujeitos passivos não residentes, que viam a sua mais-valia tributada pela totalidade, enquanto os sujeitos passivos residentes teriam a mais-valia gerada tributada apenas em 50% do seu valor. Para além da desigualdade no apuramento da matéria coletável, também a tributação do ganho se mostrava discriminatório, uma vez que um sujeito passivo não residente era, independentemente do valor do incremento patrimonial, tributado a uma taxa fixa de 28%, enquanto um sujeito passivo residente, via o seu rendimento tributado de acordo com as taxas progressivas, do artigo 68.º, do CIRS.

Ao ponderar, a forma de tributação de mais-valias, em função do Estado de residência do sujeito passivo, era improcedente, não aplicar também aos sujeitos passivos não residentes, a isenção de tributação de 50% da mais-valias, que os sujeitos passivos residentes beneficiavam. Deste modo, o legislador, com aprovação do Orçamento de Estado de 2023, garantiu uma forma de tributação igualitária, para os sujeitos passivos residentes e para os sujeitos passivos não residentes.

A questão que se coloca, no seguimento desta análise, é entender se, após a reforma do CIRS, e implementação da nova legislação, os sujeitos passivos não residentes veem a

sua mais-valia tributada de uma forma menos gravosa, quando comparada às regras de tributação anteriormente em vigor.

7.2 Objetivo do estudo

No presente estudo, pretende-se avaliar em que medida a nova legislação que tributa as mais-valias tem ou não um impacto positivo no imposto a liquidar, pelos sujeitos passivos não residentes em Portugal.

Após vários anos e consecutivas reclamações de sujeitos passivos não residentes, o legislador português determinou uma remodelação à forma de tributação e garantiu a eliminação de discriminação de tributação, entre sujeitos passivos, com residência dentro e fora de Portugal.

Analisado de uma forma geral, consideraríamos que as novas regras de tributação de mais-valias se mostravam mais vantajosas, na medida em que tributam apenas metade do ganho. Porém, a tributação de rendimentos é subjetiva e depende da situação pessoal de cada contribuinte, e as regras de tributação, que se consideram um benefício para um sujeito passivo, poderão ser consideradas uma desvantagem para outros. Assim, colocam-se as seguintes questões:

- Será que um sujeito passivo não residente, que conte com um rendimento coletável, resultante de 50% de uma mais-valia gerada em Portugal, superior a 78.834,00 Euros, pagará um imposto superior na sequência da entrada em vigor das novas regras de tributação, ao que pagaria se a mesma mais-valia fosse tributada, na totalidade, a uma taxa fixa de 28%?

- Será que o rendimento do exterior, quando superior a 78.834,00 Euros, tem impacto na tributação de uma matéria coletável, resultado de 50% de uma mais-valia, quando gerada por um sujeito passivo não residente, que se enquadre nos escalões intermédios, determinado pelo artigo 68.º, do CIRS?

- Terá a opção pela tributação conjunta um impacto no imposto a pagar, quando ambos os sujeitos passivos obtenham rendimentos de valor diferente?

- Será um rendimento coletável, quando se insere no escalão mais elevado de rendimento, influenciado pelo valor dos rendimentos no estrangeiro?

De um modo geral, o intuito do estudo que se segue é perceber até que ponto as novas regras de tributação são mais vantajosas para o contribuinte.

7.3 Dados do estudo, procedimento e tratamento

Os dados apresentados no desenvolvimento do estudo efetuado a seguir foram obtidos com base em casos reais, de sujeitos passivos não residentes em Portugal, mas residentes noutra Estado-Membro da União Europeia, ou no Reino Unido, que detinham uma propriedade em Portugal, e que alienaram este bem imóvel, no ano de 2023.

Para cada exemplo apresentado, será calculada a mais-valia sobre a qual seria liquidado o imposto, de acordo com as novas regras implementadas pela aprovação do Orçamento de Estado de 2023 e, também, de acordo com as regras de tributação anteriormente em vigor. Será ainda tido em consideração, a opção pela tributação conjunta ou separada, para o caso de bens imóveis que eram detidos por um casal.

Com base nestes cálculos, serão expostas as devidas conclusões e analisada a hipótese que a AT deu aos contribuintes não residentes, de submeterem uma Reclamação Graciosa, e solicitar a devolução de 50% do imposto pago, para mais-valias geradas em 2021 e 2022.

Todos os casos analisados e cálculos apresentados no decorrer do capítulo seguinte, tiveram em consideração as informações prestadas pela AT até à data, sobre a matéria em estudo, a interpretação do CIRS, nomeadamente os artigos que definem a tributação de incrementos patrimoniais, e o parecer emitido pela APECA. As taxas e parcelas a abater consideradas nos cálculos, tiveram por base as taxas gerais, do artigo 68.º, do CIRS, para o ano de 2023, e as tabelas práticas disponibilizadas anualmente pela AT.

8. Estudo de casos práticos

8.1 Caso prático 1 – Sujeitos passivos, no estado civil de casados, não residentes em Portugal e sem rendimento gerado no estrangeiro

Figura 3 - Caso prático 1

O sujeito passivo A e o sujeito passivo B, casados em comunhão de adquiridos, adquiriram, a 26 de setembro de 2014, um bem imóvel, pelo valor total de 500.000,00 Euros. Com a aquisição do imóvel liquidaram IMT e Imposto de Selo, no valor de 28.964,75 Euros e de 4.000,00 Euros, respetivamente.

O imóvel foi alienado por ambos, no estado de casados em comunhão de adquiridos, a 13 de fevereiro de 2023, pelo valor de 940.000,00 Euros.

Nota: Ambos os sujeitos passivos são não residentes em Portugal, não geraram rendimento em Portugal, e obtiveram o seguinte rendimento no estrangeiro:

Sujeito passivo A: 20.919,00 Euros

Sujeito passivo B: 5.550,00 Euros

Fonte: elaboração própria

Apuramento da mais-valia, de acordo com as regras definidas pelo artigo 10.º, do CIRS:

$$VR - ((VA \times QDM) + DED) = MV$$

$$940.000,00 - ((500.000,00 \times 1,12) + (28.964,75 + 4.000,00)) = 347.035,26 \text{ €}$$

Nota: O cálculo acima indicado foi determinado de acordo com o artigo 10.º, do CIRS, as despesas e encargos, em consideração para acréscimo ao valor de aquisição, são aceites de acordo como artigo 51.º e o coeficiente de atualização monetária foi determinado com base no artigo 50.º, do CIRS, e em Portaria divulgada anualmente pelo governo.

- a) Determinação do imposto a liquidar, considerando a nova legislação que entrou em vigor com a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em conta que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

Matéria coletável: $347.035,26 \times 50\% = 173.517,63 \text{ €}$

Aplicação do quociente conjugal: $173.517,63 / 2 = 86.758,82 \text{ €}$

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(86.758,82 \times 48\%) - 8.932,68 = 32.711,55 \text{ €}$

Total de imposto a pagar: $32.711,55 \times 2 = 65.423,10 \text{ €}$

Nota: A matéria coletável foi determinada com base no artigo 43.º, do CIRS, e a aplicação do quociente conjugal com base no artigo 69.º, do CIRS. Para a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, foram consideradas as tabelas práticas disponibilizadas pela AT.

No cálculo acima, uma vez que a matéria coletável, isto é, 50% da mais-valia, já se enquadrava no escalão mais elevado da tabela geral do artigo 68.º, do CIRS, não será necessário ter em consideração o rendimento do exterior, uma vez que apenas o rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia) já excedia o limite do último escalão de IRS.

- b) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

Matéria coletável: $347.035,26 \text{ €}$

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $347.035,26 \times 28\% = 97.169,87 \text{ €}$

Total de imposto a pagar: $97.169,87 \text{ €}$

Efetivamente, se analisarmos ambos os casos acima apresentados, as novas regras de tributação de mais-valias, que foram implementadas na sequência da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, mostram-se mais vantajosas, no que respeita à liquidação de imposto, quando o sujeito passivo é não residente. Estamos perante uma diferença de

31.746,57 Euros, que os sujeitos passivos, optando pela tributação conjunta, teriam de liquidar a menos.

- c) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação separada

Tendo em consideração que os sujeitos passivos eram casados em comunhão de adquiridos, a propriedade alienada era, em igual percentagem, detida por ambos, e as despesas incorridas, foram suportadas por ambos. A mais-valia determinada anteriormente, no valor de 347.035,26 Euros, deverá ser dividida em igual proporção para ambos os sujeitos passivos. E assim, cada sujeito passivo, teria uma mais-valia de 173.517,63 Euros.

Nesta sequência, tendo em consideração que a cada sujeito passivo caberia uma matéria coletável de 86.758,82 Euros (50% da mais-valia apurada), este valor excedia o limite do último escalão de IRS, de acordo com a tabela do artigo 68.º, do CIRS, e, portanto, mais uma vez, não seria necessário ter em consideração o rendimento obtido no estrangeiro. A matéria coletável apurada, seria tributada à taxa mais elevada da tabela:

Sujeito passivo A

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 86.758,82 €

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(86.758,82 \times 48\%) - 8.932,68 = 32.711,55$ €

Sujeito passivo B

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 86.758,82 €

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(86.758,82 \times 48\%) - 8.932,68 = 32.711,55$ €

Total de imposto a pagar por ambos: 65.423,10 €

- d) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação separada

Sujeito passivo A

Rendimento gerado em Portugal: 173.517,63 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $173.517,63 \times 28\% = 48.584,94$ €

Sujeito passivo B

Rendimento gerado em Portugal: 173.517,63 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $173.517,63 \times 28\% = 48.584,94$ €

Total de imposto a pagar por ambos: 97.169,88 €

Apesar da opção pela tributação de rendimentos separadamente, tendo em consideração que o único rendimento dos sujeitos passivos em Portugal, era a mais-valia apurada, e que a mesma se enquadrava no último escalão da tabela do artigo 68.º, do CIRS, uma vez que não será necessário a consideração do rendimento do estrangeiro para a determinação da taxa, a opção pela tributação em conjunto ou a opção pela tributação em separado não tem qualquer impacto no imposto a liquidar, uma vez que o mesmo seria igual independentemente da opção.

8.2 Caso prático 2 – Sujeito passivo, no estado civil de solteiro, não residente em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Figura 4 - Caso prático 2

O sujeito passivo C, casado em separação de bens e único proprietário do imóvel, adquiriu a 6 de setembro de 2018, um bem imóvel, pelo valor de 700.000,00 Euros.

O imóvel em questão foi alienado, a 20 de outubro de 2023, por 1.372.500,00 Euros.

Com a aquisição e alienação do imóvel, o sujeito passivo teve custos com o IMT no valor de 42.000,00 Euros, com Imposto de Selo no valor de 5.600,00 Euros, com notário no valor de 1.449,52 Euros e com comissão imobiliária no valor de 75.030,00 Euros.

O sujeito passivo é não residente em Portugal, e gerou no estrangeiro, 42.590,00 Euros de rendimento.

Fonte: elaboração própria

Apuramento da mais-valia, de acordo com as regras definidas pelo artigo 10.º, do CIRS:

$$VR - ((VA \times QDM) + DED) = MV$$

$$1.372.500,00 - ((700.000,00 \times 1,09) + (42.000,00 + 5.600,00 + 1.449,52 + 75.030,00)) = \\ 485.420,48 \text{ €}$$

Nota: O cálculo acima indicado, foi determinado de acordo com o artigo 10.º, do CIRS, as despesas e encargos em consideração para acréscimo ao valor de aquisição, são aceites de acordo com o artigo 51.º, e o coeficiente de atualização monetária, foi determinado com base no artigo 50.º do CIRS, e em Portaria divulgada anualmente pelo governo.

- a) Determinação do imposto a liquidar, considerando a nova legislação que entrou em vigor com a aprovação do Orçamento de Estado de 2023

$$\text{Matéria coletável: } 485.420,48 \times 50\% = 242.710,24 \text{ €}$$

$$\text{Aplicação artigo 68.º, do CIRS: } (242.710,24 \times 48\%) - 8.932,68 = 107.568,24 \text{ €}$$

$$\text{Total de imposto a pagar: } 107.568,24 \text{ €}$$

Nota: A matéria coletável foi determinada com base no artigo 43.º, do CIRS, e a aplicação do quociente conjugal com base no artigo 69.º, do CIRS. Para a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, foram consideradas as tabelas práticas disponibilizadas pela AT.

No cálculo acima, uma vez que a matéria coletável, isto é, 50% da mais-valia, já se enquadrava no escalão mais elevado da tabela geral do artigo 68.º, do CIRS, não será necessário ter em consideração o rendimento do exterior, uma vez que apenas o rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia) já excedia o limite do último escalão de IRS.

- b) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

Matéria coletável: 485.420,48 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $485.420,48 \times 28\% = 135.917,73$ €

Total de imposto a pagar: 135.917,73 €

À semelhança do caso prático 1, o novo regime de tributação mostra-se mais vantajoso para os sujeitos passivos não residentes, considerando o caso em análise, em que a matéria coletável, já se enquadra no último escalão de rendimento. A diferença no regime de tributação significaria uma poupança de 28.349,49 Euros, a nível de liquidação de imposto, para o sujeito passivo.

8.3 Caso prático 3 - Sujeitos passivos, no estado civil de casados, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Figura 5 - Caso prático 3

O sujeito passivo D e o sujeito passivo E, casados em separação de bens, eram ambos proprietários de um imóvel, que havia sido adquirido a 15 de janeiro de 2008, pelo valor de 229.400,00 Euros.

O imóvel em questão foi alienado no ano de 2023, a 19 de junho, por 307.000,00 Euros.

Com a aquisição do imóvel, liquidaram Imposto de Selo no valor de 917,60 Euros cada, e com a alienação do imóvel, tiveram o custo de comissão imobiliária, no valor de 5.904,00 Euros cada.

Os sujeitos passivos são não residentes em Portugal, e obtiveram no estrangeiro o seguinte rendimento:

Sujeito passivo D: 72.980,00 Euros

Sujeito passivo E: 39.975,00 Euros

Fonte: elaboração própria

Apuramento da mais-valia, de acordo com as regras definidas pelo artigo 10.º, do CIRS:

$$VR - ((VA \times QDM) + DED) = MV$$

$$307.000,00 - ((229.400,00 \times 1,20) + (917,60 + 917,60 + 5.904,00 + 5.904,00)) = \\ 18.076,80 \text{ €}$$

Nota: O cálculo acima indicado, foi determinado de acordo com o artigo 10.º, do CIRS, as despesas e encargos em consideração para acréscimo ao valor de aquisição são aceites de acordo como artigo 51.º, e o coeficiente de atualização monetária, foi determinado com base no artigo 50.º, do CIRS, e em Portaria divulgada anualmente pelo governo.

- a) Determinação do imposto a liquidar, considerando a nova legislação que entrou em vigor com a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

$$\text{Matéria coletável: } 18.076,80 \times 50\% = 9.038,40 \text{ €}$$

$$\text{Valor para determinação da taxa: } 9.038,40 + (72.980,00 + 39.975,00) = 121.993,40 \text{ €}$$

$$\text{Aplicação do quociente conjugal: } 121.993,40 / 2 = 60.996,70 \text{ €}$$

$$\text{Aplicação artigo 68.º, do CIRS: } (60.996,70 \times 45\%) - 6.567,33 = 20.881,19 \text{ €}$$

$$\text{Imposto total: } 20.881,19 \times 2 = 41.762,37 \text{ €}$$

$$\text{Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: } (9.038,40 \times 41.762,37) / 121.993,40 = \\ 3.094,14 \text{ €}$$

$$\text{Total de imposto a pagar: } 3.094,14 \text{ €}$$

Nota: A matéria coletável foi determinada com base no artigo 43.º, do CIRS, e a aplicação do quociente conjugal com base no artigo 69.º, do CIRS. Para a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, foram consideradas as tabelas práticas, disponibilizadas pela AT.

- b) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

$$\text{Matéria coletável: } 18.076,80 \text{ €}$$

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $18.076,80 \times 28\% = 5.061,50 \text{ €}$

Total de imposto a pagar: 5.061,50 €

Considerando a opção pela tributação conjunta, os sujeitos passivos, analisando os valores apresentados, teriam mais 1.967,36 Euros a pagar de imposto, se a mais-valia fosse tributada de acordo com o regime de tributação anterior a 2023, o que efetivamente se mostrava mais gravoso.

- c) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação separada

Apesar dos sujeitos passivos serem casados em separação de bens, a propriedade alienada era, em igual percentagem, de ambos, e as despesas incorridas, foram suportadas por ambos. Assim, a mais-valia determinada, no valor de 18.076,80 Euros, deverá ser dividida em igual proporção para ambos os sujeitos passivos. A cada sujeito passivo, cabe uma mais-valia de 9.038,40 Euros.

Para efeitos de tributação, cada sujeito passivo teria uma matéria coletável de 4.519,20 Euros (50% da mais-valia apurada).

Sujeito passivo D

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 4.519,20 €

Valor para determinação da taxa: $4.519,20 + 72.980,00 = 77.499,20 \text{ €}$

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(77.499,20 \times 45\%) - 6.567,33 = 28.307,31 \text{ €}$

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(4.519,20 \times 28.307,31) / 77.499,20 = 1.650,68 \text{ €}$

Sujeito passivo E

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 4.519,20 €

Valor para determinação da taxa: $4.519,20 + 39.975,00 = 44.494,20 \text{ €}$

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(44.494,20 \times 43,50\%) - 5.810,25 = 13.544,73 \text{ €}$

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(4.519,20 \times 13.544,73) / 44.494,20 =$
1.375,71 €

Total de imposto a pagar por ambos = 3.026,39 €

- d) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

Sujeito passivo D

Rendimento gerado em Portugal: 9.038,40 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $9.038,40 \times 28\% = 2.530,75$ €

Sujeito passivo E

Rendimento gerado em Portugal: 9.038,40 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $9.038,40 \times 28\% = 2.530,75$ €

Total de imposto a pagar por ambos = 5.061,50 €

Quando a matéria coletável da mais-valia apurada não excede o limite do último escalão definido pela tabela geral do artigo 68.º, do CIRS, a opção pela tributação conjunta já se mostra relevante ao nível do valor de imposto que seria devido.

Caso os sujeitos passivos optem pela tributação separada, e considerando a tributação da mais-valia de acordo com o novo regime de tributação, os sujeitos passivos economizariam 67,75 Euros, em comparação com a opção de tributação de rendimentos conjuntamente.

Novamente, à semelhança dos restantes casos práticos, as novas regras de tributação de mais-valias, quando geradas por não residentes, mostram-se mais vantajosas para os sujeitos passivos.

8.4 Caso prático 3 – Sujeito passivo, no estado civil de divorciado, não residente em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Figura 6 - Caso prático 4

O sujeito passivo F, no estado civil de divorciado, era o único proprietário de um imóvel adquirido por 230.000,00 Euros, no dia 2 de maio de 2019.

O imóvel foi posteriormente, alienado a 28 de fevereiro de 2023, pelo preço de 350.000,00 Euros.

Relativamente a despesas e encargos com a aquisição do imóvel, o sujeito passivo liquidou IMT no valor de 7.936,88 Euros, Imposto de Selo de 1.840,00 Euros e notário, no valor de 950,00 Euros.

O sujeito passivo é não residente em Portugal e, em 2023, obteve no estrangeiro rendimento no valor de 36.839,00 Euros.

Fonte: elaboração própria

Apuramento da mais-valia, de acordo com as regras definidas pelo artigo 10.º, do CIRS:

$$VR - ((VA \times QDM) + DED) = MV$$

$$350.000,00 - ((230.000,00 \times 1,09) + (7.936,88 + 1.840,00 + 950,00)) = 88.573,12 \text{ €}$$

Nota: O cálculo acima indicado, foi determinado de acordo com o artigo 10.º, do CIRS, as despesas e encargos em consideração para acréscimo ao valor de aquisição são aceites de acordo como artigo 51.º, e o coeficiente de atualização monetária foi determinado com base no artigo 50.º do CIRS, e em Portaria divulgada anualmente pelo governo.

- a) Determinação do imposto a liquidar, considerando a nova legislação que entrou em vigor com a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

$$\text{Matéria coletável: } 88.573,12 \times 50\% = 44.286,56 \text{ €}$$

Valor para determinação da taxa: $44.286,56 + 36.839,00 = 81.125,56 \text{ €}$

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(81.125,56 \times 48\%) - 8.932,68 = 30.007,59 \text{ €}$

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(44.286,56 \times 30.007,59) / 81.125,56 = 16.381,19 \text{ €}$

Total de imposto a pagar: 16.381,19 €

Nota: A matéria coletável foi determinada com base no artigo 43.º, do CIRS, e a aplicação do quociente conjugal com base no artigo 69.º, do CIRS. Para a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, foram consideradas as tabelas práticas disponibilizadas pela AT.

- b) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

Matéria coletável: 88.573,12 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $88.573,12 \times 28\% = 24.800,47 \text{ €}$

Total de imposto a pagar: 24.800,47 €

Em análise a ambos os regimes de tributação, é passível de se concluir, mais uma vez, que, a tributação de mais-valias, geradas por não residentes, quando tributadas pela metade, se mostra mais vantajosa, quando em comparação se verifica que, o sujeito passivo, iria liquidar mais 8.419,28 Euros, se a mais-valia fosse tributada na totalidade, a uma taxa fixa de 28%.

8.5 Caso prático 5 – Sujeitos passivos, no estado civil de solteiros, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Figura 7 - Caso prático 5

O sujeito passivo G e o sujeito passivo H, ambos solteiros e sem relação de parentesco, eram ambos proprietários, em igual percentagem de um bem imóvel, que havia sido adquirido em 2009, a 25 de setembro, pelo valor de 150.000,00 Euros.

O mesmo imóvel foi alienado a 17 de novembro de 2023, pelo valor de 197.500,00 Euros, e no momento da alienação, os sujeitos passivos tiveram o custo da comissão imobiliária, no valor de 4.858,50 Euros cada.

Com a aquisição do imóvel, liquidaram IMT no valor de 1.461,00 Euros e Imposto de Selo 600,00 Euros, cada um.

Em 2023, no estrangeiro, o sujeito passivo G obteve rendimentos no valor de 31.750,00 Euros e o sujeito passivo H, no valor de 3.000,00 Euros. Em 2023, eram ambos não residentes em Portugal.

Fonte: elaboração própria

Apuramento da mais-valia, de acordo com as regras definidas pelo artigo 10.º, do CIRS:

$$VR - ((VA \times QDM) + DED) = MV$$

$$197.500,00 - ((150.000,00 \times 1,22) + (1.461,00 + 1.461,00 + 600,00 + 600,00 + 4.858,50 + 4.858,50)) = 661,00 \text{ €}$$

Nota: O cálculo acima indicado foi determinado de acordo com o artigo 10.º, do CIRS, as despesas e encargos em consideração para acréscimo ao valor de aquisição são aceites de acordo como artigo 51.º, e o coeficiente de atualização monetária foi determinado com base no artigo 50.º, do CIRS, e em Portaria divulgada anualmente pelo governo.

- a) Determinação do imposto a liquidar, considerando a nova legislação que entrou em vigor com a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

Não obstante o facto de os sujeitos passivos serem solteiros, a propriedade alienada era, em igual percentagem, de ambos, e as despesas incorridas, foram suportadas por

ambos. Desta forma, a mais-valia apurada através dos cálculos anteriores, no valor de 661,00 Euros, deverá ser dividida em igual parte para ambos os sujeitos passivos.

A cada sujeito passivo, cabe uma mais-valia de 330,50 Euros, que por sua vez, significa uma matéria coletável no valor de 165,25 Euros, a cada sujeito passivo.

Sujeito passivo G

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 165,25 €

Valor para determinação da taxa: $165,25 + 31.750,00 = 31.915,25$ €

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(31.915,25 \times 37\%) - 3.299,12 = 8.509,52$ €

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(165,25 \times 8.509,52) / 31.915,50 = 44,06$ €

Sujeito passivo H

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 165,25 €

Valor para determinação da taxa: $165,25 + 3.000,00 = 3.165,25$ €

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $3.165,25 \times 14,50\% = 458,96$ €

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(165,25 \times 458,96) / 3.165,25 = 23,96$ €

Total de imposto a pagar por ambos = 68,02 €

Nota: A matéria coletável foi determinada com base no artigo 43.º, do CIRS, e a aplicação do quociente conjugal com base no artigo 69.º, do CIRS. Para a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, foram consideradas as tabelas práticas disponibilizadas pela AT.

- b) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

Sujeito passivo G

Matéria coletável: 330,50 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $330,50 \times 28\% = 92,54$ €

Sujeito passivo H

Matéria coletável: 330,50 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $330,50 \times 28\% = 92,54$ €

Total de imposto a pagar por ambos = 185,08 €

Neste caso em análise, é perceptível o impacto que o rendimento do estrangeiro tem na determinação da taxa e posterior imposto a pagar. Para uma mesma matéria coletável, o sujeito passivo que obteve o rendimento mais baixo é tributado nos escalões mais baixos, devendo menos 20,10 Euros de imposto, que o sujeito passivo que obteve um rendimento superior no estrangeiro.

Mais uma vez, é possível também concluir que, o novo regime se mostra mais vantajoso a nível da tributação, tanto no que respeita ao valor de imposto total a pagar por ambos, como o valor de imposto a pagar individualmente.

8.5.1 Caso prático 5.1 – Sujeitos passivos, no estado civil de solteiros, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Tendo em consideração os elementos do caso prático 5 e a matéria coletável de 165,25 Euros, é relevante perceber o impacto que teria no escalão de IRS a aplicar e imposto a liquidar, se o sujeito passivo G ao invés de ter gerado no estrangeiro 31.750,00 Euros, tivesse gerado 51.250,20 Euros, uma vez que, nos cálculos apresentados acima, e comparando os dois regimes de tributação, o sujeito passivo em questão, pouparia 48,48 Euros, com o novo regime de tributação.

Sujeito passivo G

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 165,25 €

Valor para determinação da taxa: $165,25 + 51.250,20 = 51.415,5$ €

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(51.415,50 \times 45\%) - 6.567,33 = 16.569,62$ €

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(165,25 \times 16.569,62) / 51.415,50 = 53,26$ €

Total de imposto a pagar: 53,26 €

Efetivamente, um rendimento superior no estrangeiro tem um impacto negativo nas novas regras de tributação de mais-valias, geradas por não residentes. O sujeito passivo, seria penalizado em 9,19 Euros, por haver a obrigatoriedade em considerar o rendimento no estrangeiro para a determinação das taxas da tabela 68.º, do CIRS, que seria aplicada à tributação da mais-valia.

8.5.2 Caso prático 5.2 – Sujeitos passivos, no estado civil de solteiros, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Com base na conclusão acima apresentada, é também relevante perceber se a tributação da mais-valia, gerada pelo sujeito passivo G, teria algum impacto tanto no escalão de IRS como no imposto devido, se o mesmo tivesse gerado no estrangeiro, um rendimento anual de 1.250.530,00 Euros, e o enquadraria no escalão mais elevado de rendimento.

Sujeito passivo G

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 165,25 €

Valor para determinação da taxa: $165,25 + 1.250.530,00 = 1.250.695,25$ €

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(1.250.695,25 \times 48\%) - 8.932,68 = 591.401,04$ €

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(165,25 \times 591.401,04) / 1.250.695,25 = 78,14$ €

Total de imposto a pagar: 78,14 €

8.5.2.1 Caso prático 5.2.1 – Sujeitos passivos, no estado civil de solteiros, não residentes em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Tendo por base o caso prático 5.2, e tendo em consideração que o escalão de IRS e o imposto a liquidar variam consoante o rendimento do estrangeiro, é de interesse

concluir se, perante o mesmo caso, mas considerando um rendimento, de 1.000.000,00 Euros no estrangeiro, o mesmo teria algum tipo de impacto no cálculo acima apresentado.

Sujeito passivo G

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 165,25 €

Valor para determinação da taxa: $165,25 + 1.000.000,00 = 1.000.165,25$ €

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(1.000.165,25 \times 48\%) - 8.932,68 = 471.146,64$ €

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(165,25 \times 471.146,64) / 1.000.165,25 =$
77,84 €

Total de imposto a pagar: 77,84 €

Em comparação de ambos os casos, é possível concluir que, apesar de se aplicar o escalão mais elevado de rendimento, por englobamento do rendimento gerado no estrangeiro, uma vez que, o imposto referente à mais-valia gerada em Portugal é tributado com base no englobamento de rendimentos exteriores, haverá sempre um impacto imposto a liquidar. Neste caso específico, caso o sujeito passivo, tivesse um rendimento no estrangeiro, de 1.000.000,00 Euros, pagaria menos 0,30 cêntimos, se gerasse no estrangeiro um rendimento de 1.250.530,00 Euros. Os resultados apresentados, são, portanto, a prova de que, as novas regras de tributação, aplicadas a sujeitos passivos não residentes, são mais vantajosas, no que diz respeito ao valor de imposto a liquidar, apesar de se verificar que o rendimento estrangeiro tem sempre um impacto no valor de imposto a liquidar.

8.6 Caso prático 6 – Sujeito passivo, no estado civil de viúvo, não residente em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Figura 8 - Caso prático 6

O sujeito passivo I, no estado civil de viúvo, é o único titular de uma propriedade, que já havia adquirido neste estado civil. O imóvel foi adquirido por 850.000,00 Euros, no dia 14 de janeiro de 2022 e, nesse momento, liquidou IMT de 51.000,00 Euros, Imposto de Selo de 6.800,00 Euros e teve custos de notário no valor de 1.249,68 Euros.

O mesmo imóvel foi, em 29 de agosto de 2023, alienado pelo valor de 980.000,00 Euros e, no momento da alienação, pagou 50.000,00 Euros de comissão imobiliária.

No estado de não residente em Portugal, gerou no estrangeiro 42.531,24 Euros.

Fonte: elaboração própria

Apuramento da mais-valia, de acordo com as regras definidas pelo artigo 10.º, do CIRS:

$$VR - ((VA \times QDM) + DED) = MV$$

$$980.000,00 - (850.000,00 + (51.000,00 + 6.800,00 + 1.249,68 + 50.000,00)) = 20.950,32\text{€}$$

Nota: O cálculo acima indicado foi determinado de acordo com o artigo 10.º, do CIRS, as despesas e encargos em consideração para acréscimo ao valor de aquisição são aceites de acordo como artigo 51.º, e o coeficiente de atualização monetária foi determinado com base no artigo 50.º do CIRS, e em Portaria divulgada anualmente pelo governo.

- a) Determinação do imposto a liquidar, considerando a nova legislação que entrou em vigor com a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

$$\text{Rendimento gerado em Portugal (50\% da mais-valia): } 10.475,16 \text{ €}$$

$$\text{Valor para determinação da taxa: } 10.475,16 + 42.531,24 = 53.006,40 \text{ €}$$

$$\text{Aplicação artigo 68.º, do CIRS: } (53.006,40 \times 45 \%) - 6.567,33 = 17.285,55 \text{ €}$$

$$\text{Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: } (10.475,16 \times 17.285,55) / 53.006,40 = 3.415,98 \text{ €}$$

Total de imposto a pagar: 3.415,98 €

Nota: A matéria coletável foi determinada com base no artigo 43.º, do CIRS, e a aplicação do quociente conjugal com base no artigo 69.º, do CIRS. Para a aplicação das taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, foram consideradas as tabelas práticas disponibilizadas pela AT.

- b) Determinação do imposto a liquidar, de acordo com as regras vigentes antes da aprovação do Orçamento de Estado de 2023, tendo em consideração que os sujeitos passivos optam pela tributação conjunta

Matéria coletável: 20.950,32 €

Aplicação do antigo artigo 72.º, do CIRS: $20.950,32 \times 28\% = 5.866,09$ €

Total de imposto a pagar: 5.866,09 €

Em conformidade com os resultados apurados anteriormente, as novas regras de tributação determinam um valor de imposto a liquidar inferior ao que seria devido se as regras de tributação anteriores a 2023 ainda se aplicassem.

8.6.1 Caso prático 6.1 – Sujeito passivo, no estado civil de viúvo, não residente em Portugal e com rendimento gerado no estrangeiro

Novamente, observando ambos os regimes de tributação, o regime de tributação anterior à aprovação do Orçamento de Estado de 2023 mostra-se mais gravoso na liquidação do imposto. No entanto, à semelhança do caso prático 5, é interessante perceber, o impacto que teria um rendimento no estrangeiro, de 80.000,00 Euros, no escalão de IRS e imposto a liquidar.

Rendimento gerado em Portugal (50% da mais-valia): 10.475,16 €

Valor para determinação da taxa: $10.475,16 + 80.000,00 = 90.475,16$ €

Aplicação artigo 68.º, do CIRS: $(90.475,16 \times 48\%) - 8.932,68 = 34.495,40$ €

Imposto a pagar apenas sobre a mais-valia: $(10.475,16 \times 34.495,40) / 90.475,16 =$
3.993,86 €

Total de imposto a pagar: 3.993,86 €

Mais uma vez, à semelhança do concluído da análise do caso prático 5.2 e do caso prático 5.3, o englobamento do rendimento do estrangeiro, terá sempre um impacto no valor de imposto a liquidar, e quanto mais elevado seja o rendimento do estrangeiro, maior será o valor de imposto que será devido sobre a mais-valia gerada em Portugal.

8.7 Discussão de resultados

A partir da análise efetuada sobre os casos práticos, baseados em casos reais, desenvolvidos anteriormente, é razoável concluir sobre o impacto que a tributação conjunta ou a tributação separada têm no apuramento de imposto a liquidar, sobre o impacto que o rendimento gerado no estrangeiro tem sobre a tributação do incremento patrimonial em Portugal, e perceber em que medida é que as novas regras de tributação, se mostram mais vantajosas para o contribuinte não residente em Portugal.

Com base nos casos práticos apresentados, pode à partida concluir-se que as novas regras de tributação de mais-valias, quando geradas por um sujeito passivo não residente em Portugal, são mais benéficas, uma vez que o imposto a liquidar, independentemente do valor do rendimento obtido no estrangeiro, será em todos os casos inferior ao imposto que haveria a liquidar, se a mesma mais-valia, fosse tributada na totalidade, a uma taxa fixa de 28%. Podemos tomar como exemplo o caso prático 5, caso prático 5.1 e caso prático 5.2, que demonstra que, ainda que, o rendimento do sujeito passivo se possa enquadrar nos escalões mais elevados de rendimento, as novas regras de tributação serão sempre mais apelativas, uma vez que tributam apenas 50% da mais-valia, enquanto, de acordo com o regime anterior a aprovação do Orçamento de Estado de 2023, o ganho era tributado na totalidade.

Ainda da análise aos casos práticos 5.1 e 5.2, apesar de o rendimento do sujeito passivo em questão, incluindo os 50% da mais-valia gerada, se enquadrar no escalão mais elevado de rendimento (rendimentos superiores a 78.834,00 Euros) em ambos os casos,

o imposto a liquidar sobre a mais-valia gerada em Portugal será sempre distinto, uma vez que é apurado com base no rendimento gerado no estrangeiro. Não obstante o facto de o regime de tributação anterior se mostrar menos vantajoso, em comparação com o novo regime, o regime de tributação anterior, não tinha em consideração o rendimento gerado fora de Portugal, e a mais-valia era tributada como um único rendimento. Atualmente, a tributação da mais-valia, terá sempre em apreço o rendimento gerado no estrangeiro, e o imposto a liquidar será mais elevado quanto maior o rendimento gerado nesse ano.

É, no entanto, pertinente referir que no caso específico das mais-valias, quando 50% do seu valor excede o limite do último escalão da tabela das taxas gerais do artigo 68.º, do CIRS, no valor de 78.834,00 Euros, o rendimento gerado no estrangeiro não terá impacto na determinação da taxa e, portanto, para o apuramento do imposto a liquidar, não será necessário ter em conta o rendimento do exterior em adição à mais-valia gerada em Portugal.

Importa ainda analisar a repercussão que a opção pela tributação conjunta ou pela tributação separada, quando os titulares de rendimento são casados, tem na determinação do imposto a liquidar. Com base no caso prático 3, é possível depreender que a opção pela tributação separada de rendimentos será uma opção mais favorável aos contribuintes. Quando os mesmos optam pela tributação conjunta de rendimentos no IRS, a taxa será determinada com base na soma dos seus rendimentos individuais e 50% da mais-valia gerada em Portugal. A soma de ambos os rendimentos e da mais-valia poderá ter como consequência a tributação da mais-valia pelas taxas mais elevadas. No caso concreto em análise, a totalidade de imposto a liquidar pelo casal seria inferior se os mesmos optassem pela tributação separada.

É de interesse referir ainda que, na sequência do Acórdão Uniformizador do STA de 9 de dezembro de 2020, com o número de processo 75/20 6BALS, e da decisão do TJUE, datada de 18 de março de 2021, com o número de processo C-388/19, os sujeitos passivos não residentes em Portugal que, em 2021 e 2022, gerassem uma mais-valia, poderiam apresentar uma Reclamação Graciosa, nos termos dos artigos 68.º, 69.º e 70.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, e solicitar o reembolso de 50% do imposto liquidado. Atendendo que, nos anos de 2021 e de 2022, os sujeitos passivos não residentes que obtivessem em Portugal uma mais-valia, a mesma era tributada na íntegra a uma taxa fixa de 28%, estando os pressupostos definidos pelos artigos acima mencionados

cumpridos, a AT, na sequência da apresentação de uma Reclamação Graciosa, reembolsava aos contribuintes 50% do imposto que tinha sido liquidado, acrescido de juros indemnizatórios, de acordo com o artigo 43.º, do código da Lei Geral Tributária.

Tendo por base o caso prático 1, alínea a), em que se calcula o imposto a liquidar tendo em consideração o anterior regime de tributação, no intuito de perceber o impacto que esta devolução de imposto teria na liquidação final de IRS, aplicando os valores apresentados, e assumindo que todos os pressupostos eram garantidos, cada sujeito passivo, receberia um reembolso no valor de 24.292,47 Euros (50% do valor de 48.584,94 Euros) acrescido de juros indemnizatórios. Nesta sequência, o imposto liquidado por cada um seria apenas de 24.292,47 Euros, comprovando assim que os sujeitos passivos não residentes em Portugal, que beneficiaram desta possibilidade de solicitar um reembolso de imposto pago, conseguiram a vantagem da mais-valia ser tributada em metade do seu valor, à taxa fixa de 28%, liquidando menos imposto que os sujeitos passivos nas mesmas condições, que alienaram um bem imóvel antes de 2019, ou em 2023.

As questões colocadas inicialmente ficaram, na sequência do estudo realizado, respondidas. De acordo com o estudo feito, o novo regime de tributação é mais benéfico para os sujeitos passivos não residentes, que passaram a liquidar menos imposto, mesmo quando, 50% da mais-valia gerada, excede o valor de 78.834,00 Euros, apesar do rendimento exterior ter sempre um impacto no apuramento do imposto a liquidar sobre a mais-valia gerada, assim como a opção pela tributação separada de rendimentos que, tendo em consideração os casos estudados, se verifica ser mais vantajosa, resultando num valor de imposto a liquidar inferior.

9. Conclusão

O tema proposto para análise e discussão tratou a reforma das regras tributárias de incrementos patrimoniais obtidos por sujeitos passivos não residentes em Portugal, que num determinado ano geraram, dentro do território nacional, uma mais-valia imobiliária.

Nem sempre a alienação de um bem imóvel foi tributada em Portugal. O conceito de tributação de mais-valias, surge pela primeira vez em 1948, com a implementação de uma lei que determinava o pagamento de indemnizações pela expropriação de imóveis. A definição de mais-valia foi, ao longo dos anos, aperfeiçoada e as respetivas regras de tributação foram desenvolvidas, à sua medida e, em 1965, com a aprovação do Código de Imposto sobre as Mais-Valias, foi determinado pelo legislador que não só as mais-valias imobiliárias seriam tributadas, como também as mais-valias mobiliárias, sendo que as mais-valias imobiliárias passaram a ser tributadas a uma taxa fixa de 10% ou 20%, dependendo da origem do bem. Em 1989, com aprovação do CIRS, o Código de Imposto sobre as Mais-Valias foi revogado, e as mais-valias passaram a ser tributadas apenas em 50% do seu valor e às taxas progressivas da tabela geral. A referência à residência do alienante apenas surgiu com a reforma fiscal de 2001, que implementou a dualidade de regimes. Um sujeito passivo residente em Portugal, que alienasse um imóvel, via a sua mais-valia tributada apenas em 50% do seu valor e às taxas progressivas da tabela geral, enquanto, um sujeito passivo não residente em Portugal era tributado na totalidade do ganho, a uma taxa fixa de 25%, tendo a taxa, em 2012, sido alterada para 28%.

O regime de tributação de mais-valias em Portugal era, até 31 de dezembro de 2022, caracterizado pela dualidade de regimes, dependendo da situação de residência do sujeito passivo. Esta dualidade de regimes era descrita pelos não residentes como sendo uma forma de discriminação dos contribuintes, que obtendo num mesmo ano, o mesmo tipo de rendimento, aqueles que tinham a sua residência em Portugal tinham o benefício de apenas serem tributados em metade do ganho, enquanto, os sujeitos passivos que não tivessem residência em Portugal eram tributados na totalidade, e a uma taxa fixa.

Na sequência de vários processos judiciais, que discutiram esta mesma forma de discriminação, a AT, quando confrontada com esta realidade, justifica a dualidade de regimes de tributação com o facto de um contribuinte residente em Portugal somar à

mais-valia gerada todas as outras categorias de rendimento, sendo essa soma o rendimento coletável que determina o escalão de IRS, a taxa a aplicar e parcela a abater. Os órgãos judiciais, não concordando com a AT, e tomando por base o TFUE, que define que, apesar de cada Estado-Membro ter a autonomia de criar as suas próprias leis, a livre movimentação de bens, pessoas e capitais deverá ser assegurado, assim como a não discriminação entre sujeitos passivos, invalida a legislação nacional, e impele a alteração às leis tributárias.

O Orçamento de Estado de 2023 efetivou estas alterações legislativas e garantiu a equidade de aplicação dos regimes de tributação de mais-valias, independentemente da residência do sujeito passivo. Desde 1 de janeiro de 2023, os sujeitos passivos não residentes em Portugal, que obtenham uma mais-valia, passaram a ser tributados apenas em 50% do ganho, e a taxa a aplicar passou a ser as taxas da tabela geral. Uma vez sendo aplicado os escalões de IRS, passou a ser necessário englobar o rendimento total anual, e, sendo assim, o escalão de IRS é determinado pela soma de 50% da mais-valias ao rendimento gerado no exterior.

Mantendo-se, em todo o caso, a forma de cálculo da mais-valia, o CIRS sofreu as devidas modificações, nos artigos 22.º, 43.º e 72.º, eliminado qualquer referência à residência do sujeito passivo, garantindo que a tributação de 50% da mais-valia era aplicada, revogando a tributação do ganho a uma taxa fixa de 28%, e esclarecendo que a o rendimento coletável, para a determinação do escalão de IRS, se apura pela soma do rendimento exterior a 50% da mais-valia. Para além do CIRS, também o Modelo 3 de IRS, foi alterado, de modo a permitir que um sujeito passivo não residente, ao preencher o Anexo G da declaração, tenha um campo para a indicação do rendimento obtido fora de Portugal.

No âmbito do tema em análise, era relevante perceber como é que seria apurado o imposto a liquidar, tendo em consideração que, o rendimento do exterior era tido em conta para a determinação da taxa e parcela a abater, sendo que apenas a mais-valia, mais propriamente 50% da mais-valia, seria tributada. Neste seguimento, e na sequência da necessidade de perceber o cálculo do imposto, a APECA vem responder à questão colocada. Com um exemplo de valores reais, no parecer emitido, a APECA esclarece que numa fase inicial, após a determinação da matéria coletável, deverá ser apurado o valor de imposto que seria devido se a totalidade do rendimento fosse tributado em Portugal e,

só com base nesse valor, é possível determinar a parcela de imposto que diz respeito apenas à mais-valia.

Uma vez esclarecida a forma de apuramento do imposto a liquidar, de forma a responder às questões colocadas inicialmente, foram analisados casos práticos, baseados em valores reais, que permitiram concluir sobre a implementação deste novo regime de tributação.

Com base nestes mesmos casos práticos, é passível de se concluir que as novas regras de tributação de mais-valias, geradas por não residentes, são mais benéficas quando comparadas com as regras de tributação anteriores à aprovação do Orçamento de Estado de 2023, significando uma redução do imposto a liquidar. Apesar da obrigatoriedade de englobamento do rendimento exterior, e de o mesmo poder significar um enquadramento do rendimento coletável nos escalões de IRS mais elevados, uma vez que a mais-valia é tributada apenas em 50% do seu valor, o impacto do rendimento exterior vai ser reduzido, e será em todo o caso, mais benéfico para o sujeito passivo, ser tributado de acordo com as novas regras. É possível, também, concluir que o imposto a liquidar será sempre calculado com base no rendimento exterior, e que, nos casos em que o valor de 50% da mais-valia não se enquadrar no último escalão de IRS, quanto mais elevado ou mais baixo for o rendimento do exterior, maior ou menor será o imposto a liquidar sobre a mais-valia.

É, também, plausível concluir-se que, uma mais-valia em que 50% do seu valor, já se enquadra no último escalão de rendimento, o rendimento exterior não terá impacto, uma vez que já será aplicada a taxa mais elevada e a totalidade da parcela a abater. Nos casos em que 50% da mais-valia é inferior a 78.834,00 Euros, o rendimento exterior será tido em consideração, e a taxa será aplicada tendo em conta a totalidade do rendimento, sendo, no entanto, a parcela a abater, deduzida parcialmente.

A opção pela tributação conjunta ou separada de rendimentos também é analisada no corpo do trabalho, uma vez que esta opção também tem a sua importância no valor de imposto a liquidar. De acordo com os casos práticos analisados, conclui-se que, a opção pela tributação separada de rendimentos é mais vantajosa e o valor de imposto a liquidar será inferior quando comparado com o valor de imposto que seria devido, caso se tivesse

optado pela tributação conjunta de rendimentos. A soma do rendimento de ambos os sujeitos passivos têm como consequência a aplicação de uma taxa mais elevada.

Neste seguimento, e tendo-se concluído que, as novas regras de tributação de sujeitos passivos não residentes são mais vantajosas, uma vez que o imposto a liquidar será inferior, é também de relevância prever-se que, este novo regime de tributação terá um impacto negativo na arrecadação de receitas para o Estado. O imposto que a AT arrecada, e a receita que o Governo verifica, irá ser reduzido, quando comparado o mesmo setor de rendimentos, em anos anteriores.

Em comparação com outros países da União Europeia, como os Países Baixos, Bélgica, Espanha, Suécia ou Irlanda, apesar de em alguns casos nestes países a tributação de mais-valias estar isenta, Portugal é o único país que tributa apenas em 50% as mais-valias, sendo tributadas às taxas progressivas da tabela geral de IRS, não fazendo portanto qualquer distinção entre sujeitos passivos, em razão do Estado de residência, à semelhança dos restantes países estudados, onde as regras aplicadas são as mesmas. De notar que, também à semelhança de Portugal, o benefício de reinvestimento noutra habitação própria permanente, na sequência da alienação de uma habitação própria permanente, se aplica apenas a sujeitos passivos residentes no território em questão.

Em conclusão, uma mais-valia, que é definida pela valorização de um bem que o sujeito passivo não adquiriu com esse intuito, é denominada como um incremento patrimonial, que deverá ser tributado em sede de IRS, na categoria G. Independentemente da residência do sujeito passivo, quando um bem é alienado em território nacional, será sempre obrigatório a sua declaração, sendo, porém, apenas as mais-valias tributadas. O Orçamento de Estado de 2023 viabilizou as devidas alterações ao CIRS, abolindo o regime de tributação dual, e garantiu que as regras de tributação de mais-valias são aplicadas de igual forma, sem ter em consideração a residência do sujeito passivo. É também admissível de se concluir que o novo regime de tributação é mais vantajoso para os sujeitos passivos não residentes, mesmo que o rendimento do estrangeiro seja tido em consideração para a determinação da taxa e parcela a abater.

Referidas as conclusões do trabalho, é de interesse concluir que, no decorrer da pesquisa, revelaram-se alguns constrangimentos e questões que surgiram da análise do CIRS, e da falta de esclarecimento sobre a matéria. Coloca-se a questão se as regras de

tributação, que agora se aplicam a sujeitos passivos não residentes, também se aplicam a sujeitos passivos que estejam residentes em Paraísos Fiscais. De acordo com a antiga redação do CIRS, qualquer sujeito passivo residente num Paraíso Fiscal tinha um agravamento da taxa, de 28% para 35%, e na sequência da alteração legislativa do código, apesar da aplicação da taxa agravada se manter, não existe menção se a taxa será aplicada à totalidade da mais-valia, ou apenas a 50%.

Outra questão que se tornou relevante no decorrer do trabalho, que se relaciona com a aplicação da taxa adicional de solidariedade, que é aplicável quando o rendimento coletável é superior 80.000,00 Euros, como determina o artigo 68.º-A, do CIRS. A questão que se coloca é saber se esta taxa se aplica também aos sujeitos passivos não residentes em Portugal, que tenham alienado um bem imóvel, e que o rendimento coletável seja superior a 80.000,00 Euros. A mesma questão coloca-se quando, apesar da mais-valia se enquadrar nos escalões mais baixos de rendimento, o rendimento do estrangeiro quando somado a 50% da mais-valia é superior a 80.000,00 Euros. Será neste caso a taxa adicional de solidariedade aplicada? Se sim, será aplicada à totalidade do rendimento, ou apenas à parcela que diz respeito a 50% do ganho?

Com relação à dedução de perdas, a questão que se coloca é saber se o mesmo se aplica também a sujeitos passivos não residentes que, por exemplo, em 2023, obtenham uma menos-valia. Será esta menos-valia deduzida, ao valor de imposto que haveria a liquidar numa futura mais-valia?

Quando apreciamos a Declaração de IRS, surge também a questão de perceber em que medida a AT vai questionar o rendimento do exterior que é declarado no Modelo 3. Que tipo de prova será necessária? Deverá ser o sujeito passivo a apresentar a prova de rendimento?

Por fim, do estudo dos casos práticos, é possível concluir-se que o valor do rendimento do estrangeiro, terá sempre um impacto no valor de imposto a liquidar, o que vai contra o número 10, do artigo 22.º, do CIRS, que determina que no caso de a lei obrigar o englobamento para não residentes, deverão ser considerados os rendimentos do estrangeiro apenas para a determinação da taxa. A questão que se coloque é perceber até que ponto, este rendimento do estrangeiro tem efetivamente um impacto nas liquidações de IRS tal como se conclui do estudo dos casos práticos, e se assim se confirmar, perceber

em que medida este rendimento do estrangeiro não estará a ser duplamente tributado, tendo, portanto, um impacto no imposto a liquidar.

Posto isto, apesar das dúvidas que o estudo levantou, Portugal garante desde 2023, a eliminação de discriminação entre sujeitos passivos tendo em consideração a situação de residência do sujeito passivo, desde que o mesmo não resida num país constante na lista de Paraísos Fiscais. Os sujeitos passivos não residentes veem, por outro lado, a garantia de que o ganho gerado com a alienação de um bem é tributado apenas em 50% do seu valor, por conseguinte, o valor de imposto a liquidar será sempre inferior em comparação com as regras de tributação anteriores.

Relativamente a sugestões para trabalhos futuros, e dado que as alterações à legislação são recentes e que ainda surgem dúvidas quanto à interpretação e aplicação do CIRS, na tributação de mais-valias imobiliárias, geradas por sujeitos passivos não residentes, seria expressivo analisar liquidações de IRS reais, e perceber o impacto que o rendimento do estrangeiro tem nestas mesmas liquidações, tendo em consideração a taxa adicional de solidariedade, e a possibilidade de residência do sujeito passivo em Paraísos Fiscais. Seria de igual forma relevante, perceber o impacto que uma menos-valia teria em liquidações de IRS futuras, onde se verifique um incremento patrimonial. Deste mesmo modo, seria interessante perceber a repercussão que a nova legislação terá na quantidade de reclamações e processos apresentados pelos sujeitos passivos não residentes, em comparação com o número de reclamações e processos apresentados em anos anteriores a 2023.

Bibliografia

Azevedo, M.E. (2011). As reformas fiscais portuguesas do século XX, um enfoque analítico. *Ciência e técnica fiscal/Centro de estudos fiscais*. No 425. Janeiro a junho de 2010, p. 161-236

Bastos, J. G. X. (2007). *Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora

BPstat (2024, 28 de fevereiro). Investimento direto: nota de informação estatística de dezembro de 2023. <https://bpstat.bportugal.pt/conteudos/noticias/2105>

Decreto-Lei 361/2007, de 2 de novembro de 2007. *Diário da República* n.º 211/2007, Série I de 2007-11-02

Decreto-Lei n.º 16731, de 13 de abril de 1929. *Diário do Governo* n.º 83/1929, 1º Suplemento, Série I de 1929-04-13

Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho de 2001. *Diário da República* n.º 152/2001, Série I-A de 2001-07-03

Decreto-Lei n.º 398/98, de 2024. *Diário da República* n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 2024. *Diário da República* n.º 277/1988, 1º Suplemento, Série I de 1988-11-30, páginas 2-35

Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 2024, do Ministério das Finanças. *Diário da República* n.º 277/1988, 2º Suplemento, Série I de 1988-11-30, páginas 38-71

Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965. *Diário do Governo* n.º 129/1965, Série I de 1965-06-09

Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de junho de 1965. *Diário do Governo* n.º 129/1965, Série I de 1965-06-06

Decreto-Lei n.º 47344, de 2024. *Diário do Governo* n.º 274/1966, Série I de 1966-11-25

Deloitte (2024). Tax guides and highlights. <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>

Deloitte (2024, fevereiro). Internacional Tax. Netherlands Highlights 2024. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-netherlandshighlights-2024.pdf>

Deloitte (2024, janeiro). Internacional Tax. Ireland Highlights 2024. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandhighlights-2024.pdf>

Deloitte (2024, janeiro). Internacional Tax. Spain Highlights 2024. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-spainhighlights-2024.pdf>

Deloitte (2024, janeiro). Internacional Tax. Sweden Highlights 2024. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenhighlights-2024.pdf>

Deloitte (2024, março). Internacional Tax. Belgium Highlights 2024. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-belgiumhighlights-2024.pdf>

Diário da República (2024). Lexionário. <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/incrementos-patrimoniais>

Faveiro, V. (1986). Noções fundamentais de direito fiscal português, volume II. Coimbra: Coimbra Editora

Ferreira, J. J. S. (2023). A tributação das mais valias dos não residentes. [Dissertação de mestrado, Universidade Católica Portuguesa]. Veritati

Gama, J. T. (2007). Terrenos para construção e regime transitório das mais-valias imobiliárias em IRS. ISG – Instituto Superior de Gestão. Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal n.º 30

Guerra, J. C. (2014). A (não) residência fiscal no código do IRS e os seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa. Cadernos de Justiça Tributária, Braga, N.º 6 P. 16-22

<https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/capital-gains-tax-cgt-rates#anchor-P>

Lei 2030, de 22 de junho de 1948. *Diário do Governo* n.º 143/1948, Série I de 1948-06-22

Lei n.º 1/2005, de 2024. *Diário da República* n.º 155/2005, Série I-A de 2005-08-12

Lei n.º 109-B/2011, de 27 de dezembro de 2001. *Diário da República* n.º 298/2001, 2º Suplemento, Série I-A de 2011-12-27

Lei n.º 1368, de 21 de setembro de 1922. *Diário do Governo* n.º 197/1922, Série I de 1922-09-21

Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro de 2022. *Diário da República* n.º 251/2022, 2º Suplemento, Série I de 2022-12-30

Lei n.º 41616, de 10 de maio de 1958. *Diário do Governo* n.º 99/1958, Série I de 1958-05-10

Lei n.º 41969, de 24 de novembro de 1958. *Diário do Governo* n.º 255/1958, Série I de 1958-11-24

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro de 2012. *Diário da República* n.º 252/2012, 1º Suplemento, Série I de 2012-12-31, páginas 42-240

Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro de 2023. *Diário da República* n.º 250/2023, Série I de 2023-12-29, páginas 2-322

Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro de 2014. *Diário da República* n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I de 2014-12-31, páginas 339-418

Matos, A.S. (1999). Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). Lisboa: Instituto Superior de Gestão

Morais, A. O. P. (2017). Sobre o reinvestimento nas mais-valias imobiliárias auferidas por pessoas singulares: regime e especialidades. [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Gestão]. Repositório Comum

Morais, R. (2006). Sobre o IRS. Coimbra: Almedina

Neto, A. S. B. (2015). Soberania fiscal e suas limitações na perspetiva internacional: o impacto quanto ao princípio da residência na forma de tributação das pessoas singulares. [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra]. Repositório Comum

OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo Título da Convenção – (Convenção entre o [Estado A] e o [Estado B] em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património). Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 197

Ofício Circulado n.º: 20255, de 14 de abril de 2023. Processo 2023/000678

Paulo, A. R. C. (2019). Mais-valias e reinvestimento: incidência em IRS e IRC. [Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa]. Repositório científico

Pereira, P. R. (2005). Estudos sobre IRS: rendimentos de capitais e mais-valias. Coimbra: Almedina

Portaria n.º 150/2004, de 2004. *Diário da República* n.º 37/2004, Série I-B, de 2004-02-13

Portaria n.º 253/2022, de 20 de outubro de 2022. *Diário da República* n.º 203/2022, Série I de 2022-10-20, páginas 2-3

Portaria n.º 253/2022, de 20 de outubro de 2023. *Diário da República* n.º 203/2022, Série I de 2022-10-20, páginas 2-3

Portaria n.º 39-B/2024, de 2 de fevereiro de 2024. *Diário da República* n.º 24, Série I de 2024-02-02, páginas 56-199

Portaria n.º 47/2023, de 15 de fevereiro de 2023. *Diário da República* n.º 3, Série I de 2023-02-15, páginas 8-172

Porto Editora – mais-valia (2024). Dicionário infopédia da Língua Portuguesa. Porto: Porto Editora. <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/mais-valia>

Priberan Dicionário (2024). <https://dicionario.priberam.org/mais-valia>

Processo 01154/18.5BESNT. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de maio de 2021

Processo 075/20.6BALS. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 9 de dezembro de 2020

Processo 539/2018-T. Acórdão do Centro de Arbitragem, de 22 de abril de 2019

Processo 846/2019-T. Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, de 9 de junho de 2020

Processo C-388/19. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção), de 18 de março de 2021

Processo C-440/08. Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção), de 18 de março de 2010

Processo C-443/06. Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção), de 11 de outubro de 2007

Processo C-632/13. Acórdão do Tribunal de Justiça (Sexta Secção), de 19 de novembro de 2015

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024). Quick Charts. Capital gains tax (CGT) rates.

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 1 de janeiro). Spain. Individual – Taxes on personal income. <https://taxsummaries.pwc.com/spain/individual/taxes-on-personal-income>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 1 de janeiro). Spain. Individual – Income determination. <https://taxsummaries.pwc.com/spain/individual/income-determination>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 12 de fevereiro). Ireland. Individual – Income determination. <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/individual/income-determination>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 12 de fevereiro). Ireland. Individual – Taxes on personal income. <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/individual/taxes-on-personal-income>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 12 de março). Belgium. Individual – Taxes on personal income. <https://taxsummaries.pwc.com/belgium/individual/taxes-on-personal-income>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 12 de março). Belgium. Individual – Income determination. <https://taxsummaries.pwc.com/belgium/individual/income-determination>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 24 de janeiro). Sweden. Individual – Taxes on personal income. <https://taxsummaries.pwc.com/sweden/individual/taxes-on-personal-income>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 24 de janeiro). Sweden. Individual – Income determination. <https://taxsummaries.pwc.com/sweden/individual/income-determination>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 9 de janeiro). Netherlands. Individual – Income determination. <https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/individual/income-determination>

PWC Wolrdwide Tax Summaries (2024, 9 de janeiro). Netherlands. Individual – Taxes on personal income. <https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/individual/taxes-on-personal-income>

Ribeiro, J.J.T. (1995). A Tributação de mais-valias na reforma fiscal (volume XXXVIII). Coimbra: Coimbra Editora

Sanches, J.L.S. (1992). Benefícios fiscais e incentivos ao investimento das empresas. Revista Fisco n.º 38/39

Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia. Jornal Oficial da União Europeia, de 7 de junho de 2016

União Europeia (2024). Rumo a uma fiscalidade justa, eficaz e favorável ao crescimento. https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_pt

Vasques, S. (2011). Manual de direito fiscal. Coimbra: Almedina

Vaz, M. F. S. P. (2021). Mais-valias imobiliárias em sede de IRS: Breve incursão pelas regras da União Europeia. [Dissertação de mestrado, Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro

Vidal, M. J. G. (2017). Tributação das mais-valias imobiliárias em sede de IRS: origem, evolução e atualidade. [Dissertação de mestrado, Universidade de Lisboa]. Repositório da Universidade de Lisboa

Anexo 1: Parecer APECA



Data de emissão: 03-05-2024

Consultório Técnico

(cf69539)

Questão

Data da questão: 30 de abril de 2024 (Por Rita Benedito)

A 1 de setembro de 2016 o sujeito passivo A e B, casados no regime de comunhão de bens, adquiriram uma propriedade pelo valor de 218.040,00 €.

A propriedade em questão foi alienada, por ambos os sujeitos passivos, no dia 10 de outubro de 2023, pelo valor de 320.000,00 €.

Com a compra e venda da propriedade em questão, os sujeitos passivos tiveram os seguintes custos:

IMT total pago: 7.059,68 €

Imposto de Selo total pago: 1.744,32 €

Custo de registo: 225,00 €

Comissão total: 20.910,00 €

Os sujeitos passivos são residentes no Reino Unido, e no ano de 2023, para além da mais valia gerada em Portugal, tiveram salários (em conjunto) no Reino Unido, que totalizam 20.000,00 €.

Posto isto, queríamos confirmar qual o escalão aplicado e o montante de parcela a abater, e ainda qual a fórmula de cálculo, para determinar com exatidão o valor de imposto a pagar, considerando as taxas e a parcela a abater.

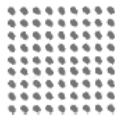
Parecer Técnico

Data do parecer: 02 de maio de 2024

* * *

Com as alterações introduzidas ao nº 2 do artº 43º do Código do IRS e ao nº 3 do artº 22º do mesmo Código, pela Lei do OE para 2023, as mais-valias imobiliárias obtidas em território nacional por pessoas singulares não residentes, a partir de 1 de janeiro de 2023, inclusive, são tributadas por englobamento obrigatório de

A APECA é uma entidade certificada pela DGERT para efeitos de formação profissional.



50% do valor apurado.

Para efeito de determinação da taxa a aplicar de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, os sujeitos passivos não residentes devem indicar no quadro 17 do anexo G da declaração modelo 3, os rendimentos auferidos fora do território português.

Na situação exposta, de acordo com as informações prestadas, admitindo a opção pela tributação conjunta, o cálculo do imposto será o seguinte:

Mais valia = $320\,000,00\text{€} - (218\,040,00\text{€} \times 1,11 + 29\,939,00\text{€}) = 48\,036,60\text{€}$

Valor para determinação da taxa: $(48\,036,60\text{€} / 2) + 20\,000,00\text{€} = 44\,018,30\text{€}$

Aplicação do quociente conjugal: $44\,018,30\text{€} / 2 = 22\,009,15\text{€}$

Tabela artº 68ª (prática)

$22\,009,15\text{€} \times 35\% = 7\,703,20\text{€}$

$7\,703,20\text{€} - 2\,772,10\text{€} = 4\,931,10\text{€}$

Imposto total = $4\,931,06 \times 2 = 9\,862,20\text{€}$

Imposto a pagar relativo à mais valia = $24\,018,30\text{€} \times 9\,862,20\text{€} / 44\,018,30\text{€} = 5\,381,25\text{€}$

NOTA: Nos cálculos efetuados foi considerado que o valor de 20 000,00 corresponde ao rendimento coletável dos rendimentos obtidos no estrangeiro.
