

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 751/2024-T

Tema: isenção de tributação em IRS de metade das mais-valias obtidas na alienação do capital social de microempresas; relevância de a sua sede ser no território da União Europeia para efeito daquele benefício fiscal em razão do princípio da liberdade de circulação dos capitais na União Europeia.

SUMÁRIO

Em sede de tributação das mais-valias em IRS, a isenção de 50% prevista no art. 43.º, n.º 3, do CIRS, no caso da alienação do capital social de micro e pequenas empresas, não supõe que a sua sede seja em Portugal, uma vez que, se for em qualquer outro lugar do território da União Europeia – ainda que se avalie que a lei portuguesa quis reservar tal benefício às empresas com sede no território nacional – prevalecem as regras de Direito Europeu que impedem aquela restrição ao território português em nome da preservação da liberdade de circulação de capitais no espaço comunitário constante do art. 63.º do TFUE, com vista a impedir práticas fiscais abusivas, mas somente por se tratar de uma norma benefício fiscal, tal não acontecendo necessariamente com uma norma de tributação geral.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 21 de agosto de 2024, decide o seguinte:

1.

I. RELATÓRIO

1. A..., maior, com o NIF..., de nacionalidade portuguesa, portador do Cartão de Cidadão n°..., emitido pelas autoridades competentes da República Portuguesa e válido até 24.03.2030, residente na ..., n° ..., ..., ...-... Lisboa, requereu a constituição de Tribunal Arbitral, com vista à anulação parcial, por ilegalidade, do ato de liquidação em IRS n° 2023..., referente ao período de tributação compreendido entre 01.01.2022 e 31.12.2022, e, bem assim, do ato de indeferimento da reclamação graciosa com o n° ...2024..., de 11.03.2024, pedindo a devolução do valor de € 15.685,18 (quinze mil seiscientos e oitenta e cinco euros e dezoito cêntimos), além do pagamento de juros indemnizatórios, o que fez ao abrigo do disposto nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), 3.º-A, n.º 2, e 10.º, n.º 1, al. a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmº. Senhor Presidente do CAAD, em 14 de junho de 2024, e em conformidade com o preceituado no art. 11.º, n.º 1, al. c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66º-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada, nessa data, à Autoridade Tributária (AT).

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do art. 6.º, n.º 1, e do art. 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, o Conselho Deontológico, em 31 de julho de 2024, designou o árbitro signatário, que comunicou, no prazo legalmente estipulado, a aceitação do respetivo encargo.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do art. 11.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT e arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Deste jeito, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 21 de agosto de 2024, com base no disposto nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a AT para, querendo, apresentar resposta, o que veio a fazer na sua qualidade de Requerida.

6. A Requerida apresentou em 30 de setembro de 2024 um texto que considerou como “resposta”, no qual impugnou o pedido, solicitando a sua absolvição do mesmo, avaliando a decisão de indeferimento da reclamação graciosa pela Requerida como parte integrante daquela resposta.

7. Em 4 de dezembro de 2024, a instâncias do Requerente, o Tribunal Arbitral ordenou à Requerida que apresentasse o processo administrativo, o que não aconteceu até ao momento da prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal foi regularmente constituído em 21 de agosto de 2024, em conformidade com o preceituado na al. c) do n.º 1 do art. 11.º do Decreto-Lei n.º

3.

10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

9. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos arts. 4.º e 10.º do RJAT e do art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

10. O processo não padece de vícios que o invalidem.

Cumpre apreciar e decidir.

III. DOS FACTOS

11. A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após o exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e dos elementos remetidos aos autos, fixa-se como segue, não se suscitando qualquer dissídio relevante pelas partes:

A) Factos Provados

12. O Requerente é A..., maior, com o nif ..., de nacionalidade portuguesa, portador do Cartão de Cidadão n.º..., e residente na ..., n.º ..., ..., em Lisboa.

13. A Requerida emitiu a liquidação em IRS n.º 2023..., referente ao período de tributação compreendido entre 01.01.2022 e 31.12.2022, no valor global a pagar de 28.864,72 euros, tendo como coleta global 70.736,79 euros.

14. Inconformado com o sentido dessa liquidação, o Requerente intentou uma reclamação graciosa, com o n.º ...2024..., pedindo a devolução do valor de € 15.685,18 (quinze mil seiscientos e oitenta e cinco euros e dezoito cêntimos), cobrado a título de IRS no âmbito da receção do valor remanescente da alienação de capitais sociais que antes iniciara, além do pagamento que fez de juros indemnizatórios.

15. Após apreciar a questão de direito subjacente, e feito o contraditório, veio a Requerida indeferir, em 8 de março de 2024, aquela reclamação graciosa, mantendo a liquidação em sede de IRS.

16. Estava em causa o valor de € 15.685,18, alusivo às mais-valias que o Requerente obteve no âmbito da alienação feita no ano de 2022 do capital social que lhe pertencia de uma sociedade comercial, sediada na Bélgica, com o nome de B..., com o número de registo

17. A Requerida, no âmbito daquela reclamação graciosa, rejeitou o pedido de anulação do valor a pagar de 15.685,18 euros por considerar que aquelas mais-valias não podiam beneficiar do regime de isenção em 50% de IRS, nos termos do art. 43.º do IRS, porquanto, sendo embora a entidade belga uma micro empresa, não seria elegível para ter tal benefício fiscal por estar sediada fora de Portugal.

B) Factos não provados

18. Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

19. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

20. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito [cfr. o art. 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT].

21. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos.

IV. DO DIREITO

A) A única questão de Direito: a consideração das mais-valias obtidas com a alienação de capital social de sociedades comerciais europeias como incluídas no benefício fiscal de tributação do IRS em metade previsto no art. 43.º, n.º 3, do CIRS

22. A decisão que deve ser tomada no âmbito deste litígio arbitral é de natureza jurídica, estando bem identificado o assunto: *saber se no conceito de micro e pequena empresa, nos termos do art. 43.º, n.º 3, do CIRS, havendo mais-valias obtidas com a alienação do capital social de uma sociedade comercial localizada na Bélgica, é relevante ou não, para o efeito de se obter uma tributação reduzida a 50% de IRS, o facto de a sede social daquela não ser em Portugal.*

23. Eis um tema já muito bem tratado pela jurisprudência tributária do Estado e arbitral de Portugal, tendo inclusivamente sobre a mesma sido elaborada uma ficha doutrinária por parte da Requerida, na qual entende, quanto às mais-valias obtidas com a alienação de capitais sociais de empresas sedeadas no estrangeiro – no caso, Estados Unidos da América –, não se aplicando aquele benefício, devendo a tributação ser feita na totalidade dessas mais-valias ganhas.

Mas a verdade é que, da parte da Requerida, não existe qualquer entendimento doutrinário no que tange à tributação das mais-valias referentes à alienação do capital social de sociedades sedeadas no território da União Europeia, no qual se aplica o Direito da União Europeia, havendo normas e princípios de projeção tributária a ponderar.

24. *Ora, são vários os arestos jurisprudenciais em que esta questão foi versada, todos eles representando uma jurisprudência constante que não pode ser desconsiderada, os quais também simplificarão a fundamentação da decisão deste Tribunal Arbitral, pois que a essa orientação adere sem reservas.*

25. No plano da jurisdição tributário do Estado, é de mencionar o recente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (03.02.2022), proferido no âmbito do proc. 02977/10.9BELRS, no qual se decidiu que “«[a] norma do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, na redação aplicável, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não residentes, constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º do TFUE, ao qual o Estado português se obrigou»”.

26. Ao nível das decisões prolatadas no CAAD, são vários os processos em que esta matéria já se colocou, sendo de mencionar estes dois: o processo n.º 703/2018-T, de 30 de agosto de 2019, e o processo n. 820/2023-T.

27. Ao nível do Tribunal de Justiça da União Europeia, já este alto tribunal decidiu, há algum tempo, no C/2024/525 – Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de novembro de 2023, no Processo C-472/22, como reenvio prejudicial apresentado pelo CAAD, o seguinte, tal como se lê no seu dispositivo (publicado no JOUE, PT, Série C, 8.1.2024, p. 1): “O art. 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma prática fiscal de um Estado-Membro, em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que reserva um benefício fiscal, que consiste na redução para metade da tributação das mais-valias geradas pela transmissão de participações sociais, apenas às transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas nesse Estado-Membro, com exclusão das transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros”.

28. *O Tribunal Arbitral entende que assiste razão ao Requerente porque considera que as mais-valias alcançadas com a alienação de capital social de uma sociedade comercial sediada na*

Bélgica, por ser território da União Europeia, dando por verificados os outros requisitos exigidos para se qualificar como micro empresa a sociedade belga em apreço, devem ser tributadas em metade do IRS, gozando assim do assinalado benefício fiscal parcial e automático.

O fundamento jurídico-legislativo para esta conclusão assenta no art. 43.º, n.º 3, do CIRS, no qual se prescreve o seguinte: “O saldo referido no n.º 1, respeitante às operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50% do seu valor”.

O conceito que se apresenta decisivo para este resultado no tocante às mais-valias obtidas em relação a participações sociais de micro e pequenas empresas tem de necessariamente incluir não apenas as que sejam portuguesas, bem como outras se sedeadas no território de qualquer um dos Estados-Membros da União Europeia, por aplicação do art. 63.º do Tratado do Funcionamento da União Europeia (TFUE).

É o caso da sociedade cujas participações sociais foram alienadas pelo Requerente, que tem a sua sede no Reino da Bélgica.

29. Assim não seria se, nesta matéria, o legislador nacional português fosse o único titular da soberania fiscal, quanto à definição legislativa dos tributos, em cujo elemento não surge qualquer alusão ao âmbito territorial da sede da empresa em causa.

É que parece evidente que o legislador português se ocupa dos efeitos que as suas leis têm sobre a realidade portuguesa, conclusão tanto mais óbvia quanto é certo tratar-se de uma norma fiscal de isenção fiscal, a qual visa a dinamização da economia portuguesa pela facilitação de investimentos financeiros nas suas empresas com o alívio da tributação que sobre os mesmos incidam.

Mesmo nada se dizendo sobre o território da sede daquelas micro e pequenas empresas, só podem ser consideradas, à luz do legislador nacional, as que estejam sedeadas no território português, sendo certo que a República Portuguesa tem muito presente a conveniência de auxiliar, com uma norma de benefício fiscal, a sua própria economia, e não economias estrangeiras.

30. Outro resultado interpretativo seria absurdo porque implicaria a edição de uma norma fiscal de benefício totalmente desprovida de interesse ou função económica, constituindo, ela própria, uma *contraditio in terminis*, por estar a prejudicar as finanças públicas de Portugal através de uma isenção fiscal de operações estranhas à economia portuguesa.

Imagine-se, por momentos, que o benefício fiscal em causa se aplicaria a micro e pequenas empresas localizadas em qualquer lugar do mundo, mas tributadas em Portugal em sede de IRS, por força do facto de o contribuinte que tivesse obtido mais-valias com a sua alienação residir em Portugal: alguma vez se perceberia a lógica de o Estado Português beneficiar, com o alívio para metade da tributação em IRS normalmente aplicável, as mais-valias obtidas com a transação de capitais pertencentes a sociedades comerciais sedeadas no Nepal, no Bangladesh, no Lesoto ou no Paraguai? Obviamente que não.

31. Quer isto dizer que a sede societária ser sempre em território português, mesmo não sendo literal, integra a norma fiscal em causa, sendo forçoso fazer dela uma interpretação adequada, na medida em que o Direito Fiscal, quando possa incidir sobre sociedades comerciais, na falta de uma indicação específica, se aplica a sociedades comerciais constituídas ao abrigo da legislação portuguesa e que aqui tenham o seu território, só essas se considerando.

Não se trata de um problema que advenha da limitação territorial do Direito Fiscal estadual português pela simples razão de que este também tributa manifestações de riqueza alcançadas, por quem é aqui tributado, no estrangeiro.

Se a “generosidade tributária” fosse excelsa, a lei fiscal portuguesa até poderia estar a referir-se a sociedades sedeadas em qualquer parte do Globo. Mas, nessa hipótese, a “generosidade tributária” seria acompanhada de uma grande “estultícia tributária”, a qual consistiria em beneficiar entidades sem qualquer conexão com Portugal, ou que nem sequer conhecessem a sua existência, com as severas consequências do “custo fiscal” que tal solução acarretaria ao erário público português.

32. O ponto é que a Ordem Jurídica Portuguesa inclui a Ordem Jurídica Europeia, simultaneamente nas dimensões do Direito Primário e do Direito Derivado.

Mais do que incorporar, é também hoje seguro – a não ser em aspetos relacionados com o primado do Direito Europeu sobre o Direito Constitucional – que a integração do Direito Europeu implica a sua prevalência sobre o Direito Ordinário nacional.

Além do muito que se possa dizer, no plano jurisprudencial e doutrinário, o que, por ser tão óbvio, se considera dispensável recensear, basta recordar os termos do art. 8.º, n.º 4, da Constituição Portuguesa de 1976: “As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito democrático”.

Porém, o Tribunal Arbitral não o faz por se sentir obrigado a qualquer precedente, que como tal não existe na Ordem Jurídica Portuguesa, nem por julgar que uma decisão do TJUE, tomada por reenvio prejudicial, se torne vinculativa “erga omnes” para todos os tribunais dos Estados, arbitrais ou estaduais, ou sequer por entender que há uma harmonização tributária que deriva diretamente do Direito da União Europeia, que ainda não chegou a esse grau de “federalização jurídica”, se bem certas “questões tributárias” sejam relevantes nessa senda de progressiva harmonização europeia-comunitária.

33. Nos termos do atual estágio de desenvolvimento do Direito Europeu, os Estados-Membros conservam uma parcela substancial das opções fiscais, bastando ver a diferença caleidoscópica que se observa, num esforço comparativo, entre os impostos sobre o rendimento de pessoas coletivas que cada um deles determina, sendo este assunto, hoje, um dos temas fundamentais das escolhas político-democráticas que se colocam em cada eleição nacional.

Significa isto que o Tribunal Arbitral reconhece que o legislador português do IRS tem a discricionariedade de fazer as suas escolhas no tocante aos termos da tributação que realiza, quer através da conformação da previsão tributária, quer através da construção da estatuição tributária.

34. O que o Tribunal Arbitral considera relevante, assim justificando que deva prevalecer a orientação do Direito da União Europeia, tal como ela foi expressa na mencionada decisão do TJUE, é que a não consideração do tratamento igual de qualquer sociedade, dentro do território europeu, no quadro de uma norma de isenção tributária, escapa à soberania fiscal interna-estadual, e assim faz irromper a proeminência daquela Ordem Jurídica, desta decorrendo a liberdade de circulação de capitais, sem protecionismos ou discriminações nacionais.

Dispõe o art. 63.º, n.º 1, do TFUE: “No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros”.

De outro modo, admitir-se-ia uma quebra valorativa em situações de particulares de isenção fiscal, nas quais não se manteve o respetivo “domínio legislativo” no contexto da intervenção exclusiva dos Estados-Membros, parecendo inteiramente legítima a intervenção “equalizadora” do Direito Europeu ao nível da liberdade de circulação de capitais, até para evitar práticas fiscais discriminatórias usando aqueles expedientes de benefício fiscal e que, em último termo, levariam a insuportáveis distorções no funcionamento da União Económica Europeia.

B) Juros indemnizatórios

35. O Requerente pede também a condenação da Requerente no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Nos termos do art. 24.º, n.º 5, do RJAT, “...é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, tal implicando o pagamento de juros indemnizatórios segundo os arts. 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT.

36. Tendo havido o pagamento de um valor de IRS que, afinal, não era devido em face de um erro de Direito na respetiva liquidação protagonizado pela Requerida, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios a cargo da Requerida.

V. DECISÃO

37. Termos em que o Tribunal Arbitral decide:

- a) Condenar a Requerida no pedido, anulando-se parcialmente a liquidação na parte objeto do presente processo arbitral, com a devolução do imposto ilegalmente cobrado, bem assim sendo aquela condenada no pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios;
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

38. De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, art. 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e art. 3.º, n.º 2, do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de € 15.685,18 (quinze mil seiscentos e oitenta e cinco euros e dezoito cêntimos), correspondente ao valor de imposto que o Requerente computa como tendo sido indevidamente pago, que é o valor do pedido de pronúncia arbitral, o qual não foi objeto de contestação.

VII. CUSTAS

39. Custas a cargo da Requerida, de acordo com o art. 12.º, n.º 2, do RJAT, do art. 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), a cargo da Requerida, pois que deu causa à ilegalidade da liquidação ora parcialmente anulada, objeto do presente processo arbitral.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de fevereiro de 2025.

O Árbitro

Jorge Bacelar Gouveia

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo Acordo Ortográfico de 1990 em vigor.