

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 502/2024-T

Tema: IRS – Tributação de mais valias obtidas na alienação de participações sociais de empresas não portuguesas.

SUMÁRIO:

Há lugar à redução das mais valias tributáveis, prevista no art.º 43.º, n.º3 do CIRS, quando as mesmas sejam obtidas na alienação de participações sociais de sociedades que se integrem nas definições de micro e pequenas empresas, mesmo sediadas fora de Portugal, pois a remissão para aquelas definições contida no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 novembro é uma remissão meramente normativa, sem que seja possível qualificar essa remissão, como sendo de exclusão de empresas não portuguesas.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 19/06/2024, profere a presente decisão arbitral, nos termos seguintes:

1. Relatório:

A..., de nacionalidade italiana, natural de ..., Itália, contribuinte fiscal n.º..., residente na ..., n.º..., ...- ...Lisboa (doravante abreviadamente designado por “Requerente”), vem nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 140.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “CIRS”), bem como do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou

“RJAT”), como ainda nos termos do artigo 102.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requerer a Constituição de Tribunal Arbitral no sentido de ser declarada a anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2022..., de 29 de Julho de 2022, relativa ao ano de 2021, no valor de 14.686,25 €, que fora objecto de reclamação graciosa que foi indeferida, encontrando-se a aguardar decisão relativa ao recurso hierárquico n.º ...2023...interposto na sequência do indeferimento dessa reclamação graciosa n.º ...2023..., que tem por objeto o mencionado acto de liquidação de IRS

1.1 Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral:

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 8/4/2024 e aceite no mesmo dia nos termos regulamentares aplicáveis, tendo o requerente optado pela não designação de árbitro.

Por despacho de 29/5/2024 foi designado para árbitro o ora subscritor, tendo sido comunicada essa designação no mesmo dia às partes e não tendo havido reclamação da mesma, em 19/6/2024, foi comunicada às partes a Constituição Tribunal Arbitral.

Por despacho de 19/6/2024, foi ordenada a notificação da requerida Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”) para apresentar a sua resposta, o que esta não fez, mas juntou no prazo da resposta, o processo administrativo, em 16/9/2024, tendo essa junção do processo administrativo sido notificada ao requerente nessa mesma data.

Por despacho arbitral de 1/10/2024, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e notificadas as partes para alegações no prazo de 15 dias sucessivos, sendo que apenas o requerente apresentou alegações. Nesse mesmo despacho, o requerente foi notificado para, no prazo para apresentação das suas alegações, dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, ou seja, pagamento antes da decisão final e pela forma regulamentar do remanescente da taxa arbitral, o que fez.

Por despacho de 18/12/2024 foi prorrogado o prazo para proferir decisão por mais 2 meses

1.2 – Posição do Requerente

O requerente, de nacionalidade italiana é residente fiscal em Portugal encontrando-se como tal registado no cadastro da AT, com o regime de residente não habitual desde 2019, por um período de 10 anos.

O requerente, em 20/12/2010, adquiriu uma quota da sociedade “B... SRL”, com sede em Turim Itália, no valor nominal de €2550, pelo seu valor nominal, tendo esta sociedade alterado a sua denominação, em 9/12/2019, para “C..., SRL” e tendo, em 21 julho 2021, o ora requerente alienado essa sua quota à sociedade “D..., SRL” pelo preço de €48.500.

Alega ainda o requerente que na data de alienação a empresa não tinha quaisquer trabalhadores, pois deixou de ter trabalhadores em 2012, apenas voltando a ter um trabalhador em 2022.

Na sequência da alienação da sua quota, o requerente apresentou em Portugal a declaração de IRS modelo 3, como residente fiscal em Portugal e com base nessa declaração, a AT elaborou uma liquidação de IRS no valor de €10.581,41. Porém, como a declaração apresentada continha erros, por não terem sido declarados todos os seus rendimentos, o ora requerente apresentou uma declaração substituição em 22/9/2022 relativa aos rendimentos de 2021, sendo que, nessa declaração de substituição, o ora requerente para além de outros rendimentos declarava as mais valias no anexo J relativo a rendimentos obtidos no estrangeiro, mas por lapso do seu contabilista declarou ter optado pelo englobamento destes rendimentos. Tendo por base esta declaração veio a AT a emitir uma liquidação com o n.º. 2022..., no montante de € 14.686,25 de imposto a pagar pelo requerente. Nesta última liquidação foi considerado sujeito a tributação um rendimento global de €58.467,59 correspondente a soma do saldo positivo de €45.695 da mais valia decorrente da alienação que o requerente fizera da sua quota na empresa italiana, juntamente com rendimentos de trabalho dependente de fonte portuguesa, além de outros rendimentos obtidos no estrangeiro.

Alega o requerente ainda que a alienação onerosa de partes sociais de microempresas no estrangeiro e as mais valias obtidas no estrangeiro com essa alienação,

não estão previstas no anexo J, não sendo dada a possibilidade ao contribuinte de declarar a alienação de participações sociais de uma microempresa no estrangeiro.

Por ter constatado que havia um lapso na declaração de 22/07/2022, em que declarou a sua opção pelo englobamento, o ora requerente apresentou nova declaração de IRS modelo 3 de substituição em 23/8/2023, na qual declarou no quadro 9.2 do anexo J apenas 50% do valor de realização e 50% do valor de aquisição tendo também declarado optar pelo não englobamento destes rendimentos.

Apesar de esta declaração ter sido aceite pela AT, com base nela não foi emitida qualquer nova liquidação, sendo apenas visível no portal das finanças a existência de um número de liquidação, pelo que a liquidação ora impugnada no valor de € 14.686,25 permaneceu em vigor na ordem jurídica e é objeto do presente pedido de pronuncia arbitral.

O requerente comprova documentalmente que apesar, de discordar dessa liquidação, procedeu ao pagamento da quantia da constante da referida liquidação em duas prestações uma no valor de 10.581,41 em 31/8/2022 e outra no valor de €4.104,84, no dia 12/9/2022.

O requerente apresentou posteriormente um requerimento, em 15/3/2023, a solicitar que fosse emitida uma nova liquidação de IRS relativo ao ano de 2021 que tivesse em conta a última declaração de substituição apresentada no dia 23/8/2022. Subsidiariamente e nesse mesmo requerimento, pretendia o requerente que caso assim se não entendesse e não se procedesse a nova liquidação em conformidade com essa declaração de substituição, que fosse então considerada essa declaração como uma reclamação graciosa, o que a AT decidiu, tendo o requerente sido notificado do projecto de indeferimento para exercer o seu direito audiência prévia, que o requerente exerceu por requerimento de 12/9/2023.

Foi então notificado da decisão definitiva de indeferimento da reclamação graciosa em 25/9/2023, tendo o ora requerente apresentado recurso hierárquico desse indeferimento no dia 20/10/2023, recurso hierárquico esse que apesar de recepcionado pela Direção de Finanças de Lisboa em 23/10/2023 ainda não se encontrava decidido, pelo que apresentou o presente PPA.

Entende o requerente que no seu caso o valor de realização é o da contraprestação recebida pelo requerente pela alienação das suas participações sociais nos termos da alínea f), do n.º 1 do artigo 44.º do CIRS, ou seja, a quantia de €48.500. Por outro lado, o valor da aquisição corresponde ao custo provado documentalmente pela cessão de quota a favor do ora requerente, ou seja, €2550, devendo ter-se em conta também o valor da correção monetária prevista no artigo 50.º do CIRS, e ser acrescido ao valor da aquisição as despesas inerentes a essa aquisição. Por força da aplicação da correção monetária com o coeficiente de desvalorização da moeda de 1,10, o valor de aquisição passa a ser de €2805., pelo que, no seu entender apenas deve ser sujeita a tributação a quantia de € 22.847,50 correspondente a 50% da mais valia. Sobre esse valor incide a taxa de 28% prevista na alínea c), do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, pelo que o valor de imposto a liquidar é apenas de € 6397,30 e não o valor que foi indicado na liquidação ora impugnada.

Entende a AT que a liquidação ora impugnada se mantém no valor já liquidado, por entender que estando em causa uma alienação de participações sociais de uma microempresa sediada em Itália, a exclusão de tributação invocada pelo requerente não é aplicável no caso concreto do requerente. Para o requerente esta posição da AT não tem em conta o disposto na lei interna e é claramente violador do direito da União Europeia.

No que respeita à lei interna, determina o CIRS que para efeitos de aplicação da exclusão da aplicação da exclusão de tributação de 50%, que se entende por micro e pequenas empresas as entidades definidas nos termos do anexo ao decreto-lei número 372/2007, de 6 de Novembro. Com base neste normativo legal, a qualificação de uma empresa como micro ou pequena empresa depende do cumprimento de requisitos materiais ali previstos respeitantes aos efectivos e aos limites financeiros. Conforme refere o requerente a empresa cuja quota foi por ele alienada, não tinha a data da alienação quaisquer trabalhadores ao seu serviço e o ativo total dessa empresa era de €189.640, com um volume de negócios de €103.481.

Sucedo que a AT entende que não pode qualificar a empresa, cuja quota foi alienada por se tratar de uma empresa que não tem a sua sede ou direção efectiva localizada em território português. E isto porque se a lei não quisesse ter criado a limitação referida tê-lo-ia previsto de forma expressa. Entende o requerente que não é assim com base em outras normas do CIRS e, alegando que se trata de uma clara violação do princípio da

legalidade fiscal e da segurança jurídica e proteção da confiança constitucionalmente garantidos no artigo 2.º, alínea b) do artigo 9.º e artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa. Entende por isso que não há fundamento para a exclusão da aplicação do CIRS às mais valias obtidas na alienação de participação social de empresas estrangeiras.

Além disso entende também que existe uma violação do direito europeu, por a limitação referida pela autoridade tributária se traduzir numa violação do disposto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), conjugado com os artigos 64.º e 65.º mesmo tratado, por a interpretação da AT discriminar as mais valias obtidas em território estrangeiro, dando azo a uma discriminação e tratamento fiscal menos favorável aos residentes com participações sociais em empresas sediadas fora território português restringindo injustificadamente a liberdade de circulação de capitais. Entende que é o que sucede na presente situação, pelo que considera o requerente existir uma clara violação do princípio da liberdade de circulação de capitais previsto no artigo 63.º do TFUE, conjugado com os artigos 64.º e 65.º do mesmo tratado, citando várias decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia¹, que reafirmam que não é lícito aos estados membros conceder condições mais vantajosas de tributação aos rendimentos de capitais emergentes de sociedades com sede ou direção efetiva nesses mesmos estados membros em relação a rendimentos de capitais emergentes cidades com sede ou direção efectiva em outros estados membros.

No mesmo sentido, é a jurisprudência nacional, anotando o requerente que, no que no que respeita às mais valias imobiliárias, está uniformizada jurisprudência pelo acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo de 9 dezembro 2020, proferida no processo zero 75/20.6BALS², segundo o qual uma exclusão de tributação de 50% das mais valias imobiliárias apenas aos residentes em Portugal constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais proibida pelo artigo 63.º do TFUE.

Especificamente relativamente à questão em discussão invoca o requerente várias decisões arbitrais³ pelas quais conclui que a aplicação do Dec. Lei n.º 372/2007, apenas tem

¹ Acórdão do TJUE, de 24 de Novembro de 2016, proc C-464/14, Secil e o Acórdão do TJUE, de 13 Novembro de 2012, proc C 35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, disponíveis em <https://curia.europa.eu>.

² Disponível em www.dgsi.pt.

³ Decisão Arbitral de 27-01-2014 proferida no âmbito do Processo n.º 155/2013-T, a Decisão Arbitral de 30-08-2019 proferida no âmbito do Processo n.º 703/2018-T, a Decisão Arbitral de 01-10-2021 proferida no âmbito do

em vista a definição de micro e pequenas empresas, quer as empresas sediadas em Portugal, quer no estrangeiro.

Termina pedindo anulação da liquidação impugnada bem como o reembolso do imposto pago acrescido de juros compensatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

1.3 – Posição da Requerida

Apesar de não ter apresentado resposta e dado que essa ausência de resposta não tem efeito cominatório, como resulta do artigo 110.º n.º 6 do CPPT, aplicável subsidiariamente, podemos obter a argumentação da requerida a partir da decisão da reclamação graciosa junta com o processo administrativo.

Depois de citar o n.º 1 do art.º 43.º do CIRS, a requerida transcreve o n.º 3 do mesmo artigo, na redação vigente à data dos factos segundo qual: "o saldo referido no n.º 1, respeitante às transmissões 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*", sendo que, para estes efeitos, clarifica o n.º 4 "entende-se por *micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro*".

Conclui que o que está em causa na situação em apreciação é a aquisição e posterior alienação de participações sociais de uma microempresa sediada em Itália, da qual o reclamante era o único proprietário.

Entende a requerida que, ao contrário do que pretende fazer valer, ao adquirir as participações sociais de uma sociedade não residente em Portugal, o regime legal previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS não é aplicável às mais-valias obtidas pelo Requerente.

Com efeito, tal regime apenas é aplicável às micro e pequenas empresas sediadas em Portugal e definidas nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de

Processo n.º 679/2020-T e a Decisão Arbitral de 21-12-2023 proferida no âmbito do Processo n.º 293/2023-T, todas disponíveis em <https://caad.org.pt/>.

novembro, como expressamente determina o n.º 4 do artigo 43.º do CIRS. Cita em abono deste seu entendimento, a doutrina veiculada na Informação Vinculativa n.º 3869/2018, sancionada por despacho da Subdiretora-Geral do IR, de 2019-04-18, que transcreve e do qual respigamos com interesse para a presente situação que existe uma referência expressa plasmada no preâmbulo do projeto lei que a referência contida no n.º 4 do artigo 43.º do CIRS sobre o conceito de micro, pequenas e médias empresas que se há-de obter do anexo ao Decreto-Lei e porque se refere ao universo das empresas localizadas em Portugal, ou seja, dentro dos limites da sua competência territorial, pois ao Estado Português só é legítimo regular as relações jurídicas ocorridas entre os seus nacionais [ou seus residentes] e as relações jurídicas acontecidas no seu território, já não é, todavia, competente para regulação das relações jurídicas ocorridas além daquele recorte de competência. Assim, não pode o Estado português achar-se competente para definir e delimitar conceitos, *maxime*, o de micro e de pequenas empresas localizadas fora dos limites da sua competência territorial, e como tal, submetidos à soberania de outro Estado.

Ora, o sujeito passivo alienou as participações sociais de uma microempresa sediada em Itália, i.e., de uma micro empresa não residente em Portugal e, nessa medida, o regime legal previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS não é aplicável às mais-valias obtidas pelo Requerente, sendo entendimento da AT que tal regime apenas é aplicável às micro e pequenas empresas sediadas em Portugal e definidas nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, como expressamente determina o n.º 4 do artigo 43.º do CIRS.

Por último, entende ainda nos referir que relativamente às decisões arbitrais mencionadas pelo Reclamante, as mesmas não vinculam a actuação da AT, produzindo efeitos apenas em relação aos casos em concreto em que foram apreciadas.

Acrescenta-se, ainda que, por não se verificarem *in casu* os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, não assiste ao Reclamante o direito a juros indemnizatórios.

2. Despacho saneador:

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

O requerente está devidamente representado e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são as legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não existem exceções, questões prévias ou nulidades que tenham sido arguidas ou que sejam de conhecimento officioso e que cumpra conhecer.

3. Fundamentação de facto.

3.1 - Factos provados:

Considerando o articulado do requerente, os documentos juntos com o PPA e o processo administrativo, são considerados provados os factos que a seguir se indicam:

- a) O Requerente tem nacionalidade italiana e é residente fiscal em Portugal, encontrando-se como tal registado no cadastro da AT (*provado pelo documento 8, junto com o PPA*).
- b) O Requerente está inscrito como residente não habitual desde 2019, ano em que se tornou residente fiscal em Portugal, tendo-lhe sido atribuído o referido estatuto de residente não habitual pelo período de 10 anos, ou seja, até 2028 (*provado pelo documento 9, junto com o PPA*).
- c) Em 20/12/2010, o Requerente adquiriu uma quota com o valor nominal de 2.550,00 € da empresa “B... S.R.L” com sede social em Turim, Itália, pelo preço de 2.550,00 €, conforme contrato de cessão de quotas autenticado perante o Notário Dr. E... (*provado pelo documento 10, junto com o PPA*).

- d) A referida sociedade está registada na “Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di TORINO” (*provado pelo documento 11, junto com o PPA*).
- e) Em 09/12/2019 a referida sociedade mudou de denominação comercial, passando a designar-se “C... SRL” (*provado ainda pelo documento 11, junto com o PPA*).
- f) Em 21/07/2021, o Requerente alienou a sua quota na referida sociedade, com o valor nominal de 2.550,00 € à sociedade “D... S.R.L.”, pelo montante de € 48.500,00, por contrato de cessão de quotas celebrado perante o Notário Dr. E... (*provado pelo documento 12, junto com o PPA*).
- g) Tal cessão foi levada ao registo comercial (*provado pelo documento 11, junto com o PPA*).
- h) Em 21/07/2021, a empresa tinha um ativo total de € 189.640,00 e um volume de negócios de € 103.481,00, como resulta balancete à data (*provado pelo documento 14, junto com o PPA*).
- i) Em 31/12/2020, o ativo total da empresa ascendia a € 129.250,00 e o seu volume de negócios era de € 151.746,00, conforme os documentos de aprovação de contas da empresa certificadas pela contabilista pública F... e depositados junto do Registo Comercial Italiano (*provado pelo documento 15, junto com o PPA*).
- j) Em 21/07/2021, a empresa não tinha quaisquer trabalhadores, pois não se verifica a existência de quaisquer rubricas de custos com trabalhadores no balancete reportado a 21/07/2021 e no balanço reportado a 31/12/2020 (*provado pelos documentos 14 e 15, juntos com o PPA*).
- k) A empresa deixara de ter trabalhadores em 2012 e apenas passou a ter um trabalhador em 2022, conforme declarações emitidas pela Segurança Social Italiana (“Istituto Nazionale Previdenza Sociale”), (*provado pelos documentos 16 e 17, juntos com o PPA*).
- l) O Requerente apresentou, como residente fiscal em Portugal, em 20/06/2022, através do seu contabilista certificado, a declaração de IRS Modelo 3 n.º 2021-..., relativa ao ano de

2021, tendo sido emitida pela AT a liquidação n.º 2022 ... no valor de 10.581,41 €. (provado pelo documento 18, junto com o PPA).

m) Por ter verificado que aquela declaração padecia de erros já que não tinham sido declarados todos os seus rendimentos relativos a 2021, em 22/07/2022, o Requerente, novamente por intermédio do seu contabilista certificado, apresentou uma declaração de substituição de IRS Modelo 3 n.º 2021-... (provado pelo documento 19, junto com o PPA).

n) Nessa declaração, o Requerente declarou rendimentos do trabalho dependente (categoria A) obtidos em Portugal, rendimentos prediais (categoria F) e de capitais (categoria E) obtidos no estrangeiro e as mais valias obtidas no estrangeiro decorrentes da alienação das participações sociais da empresa italiana suprarreferida, através do preenchimento do Quadro 9 do Anexo J “Rendimentos Obtidos no Estrangeiro” (provado pelo documento 19, pág. 10, junto com o PPA).

o) Nessa declaração, o Requerente optou pelo englobamento destes rendimentos (provado pelo documento 19, pág. 11, junto com o PPA).

p) Com base na declaração Modelo 3 apresentada, a AT procedeu à emissão da liquidação n.º 2022 ... no valor de € 14.686,25 de imposto a pagar (provado pelo documento 1, junto com o PPA).

q) Nessa liquidação, foi considerado sujeito a tributação o rendimento global de € 58.467,59, correspondente à soma do saldo positivo da mais-valia decorrente da alienação da empresa italiana no montante de € 45.695,00 e dos rendimentos do trabalho dependente de fonte portuguesa no montante de € 12.772,59 (provado pelos documento 1 e 19, juntos com o PPA e analisados conjuntamente).

r) Tendo verificado que a declaração apresentada em 22/07/2022 continha a opção pelo englobamento, no dia 23/08/2023, o Requerente apresentou nova declaração de IRS Modelo 3 de substituição com n.º 2021-..., onde o Requerente optou, por declarar no

Quadro 9.2 do Anexo J apenas 50% do valor de realização e 50% do valor de aquisição, optando pelo não englobamento destes rendimentos (*provado pelo documento 20, em especial fls. 10 e 11, junto com o PPA*).

s) A forma de preenchimento desta última Declaração Modelo 3 apresentada foi sustentada seguindo instruções do CAAT e pelo facto de a Modelo 3 em termos genéricos apresentar deficiências nas rubricas disponíveis, nomeadamente no que concerne ao Quadro 9.2 do Anexo J, onde, ao contrário do anexo G, não é possível declarar estar em causa a alienação de participações sociais de microempresa. (*provado pela análise do documento 20 e do modelo disponibilizado na internet*)

t) Não foi elaborada qualquer nova liquidação com base nesta última declaração de IRS, modelo 3, pelo que, é a liquidação n.º 2022 ... no valor de € 14.686,25 €, emitida na sequência da declaração de IRS Modelo 3 n.º 2021-...de 22/07/2022, que se encontra em vigor e constitui objeto do presente pedido de pronúncia arbitral (*provado pelo documento 1, junto com o PPA*).

u) O Requerente procedeu ao pagamento da quantia referida de € 14.686,25, tendo pago a quantia de € 10.581,41 no dia 31/08/2022 e a quantia de € 4.104,84 no dia 12/09/2022 (*provado pelos documentos 21, 22 e 23 e informação constante do portal da AT juntos com o PPA*).

v) Em 15/03/2023, o Requerente apresentou um requerimento dirigido ao Serviço de Finanças da AT competente, no qual peticionou a emissão de uma nova liquidação de IRS relativa ao ano de 2021 que tivesse em conta a última declaração de substituição apresentada no dia 23/08/2022, e, subsidiariamente, caso a AT não procedesse à liquidação em conformidade com a declaração de substituição apresentada em último lugar, a convolação da declaração de substituição em reclamação graciosa, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 59.º do CPPT (*provado pelo documento 2, junto com o PPA*).

- x) Perante o requerimento referido na alínea anterior, a AT decidiu convolar o requerimento apresentado pelo Requerente em procedimento de Reclamação Graciosa, tendo sido atribuído o n.º ...2023... *(provado pelos documentos 2 e 3, juntos com o PPA)*
- y) Em dia 29/08/2023 o Requerente foi notificado do projecto de Indeferimento e para, querendo, exercer o seu Direito de Audição Prévia relativamente a esse projeto de indeferimento, o que o ora Requerente fez em 12/09/2023 por escrito *(provado pelos documentos 3 e 4, juntos com o PPA)*.
- z) Em 25/09/2023, o Requerente foi notificado da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa *(provado pelo documento 5, junto com o PPA)*.
- aa) Em 20/10/2023, o Requerente interpôs Recurso Hierárquico *(provado pelo documento 6, junto com o PPA)*
- bb) O Recurso Hierárquico referido na alínea anterior foi recepcionado pela Direção de Finanças de Lisboa no dia 23/10/2023 *(provado pelo documento 7, junto com o PPA)*
- cc) Até à data da apresentação do PPA, o Requerente não fora notificado de qualquer decisão sobre o Recurso Hierárquico apresentado *(provado pelo processo administrativo, onde não consta qualquer decisão desse recurso hierárquico)*.
- dd) O requerente considerou nos termos legais que o Recurso Hierárquico se presumia tacitamente indeferido em 08/01/2023 *(provado pelo processo administrativo, face à contagem dos prazos legalmente fixados e onde não consta qualquer decisão desse recurso hierárquico)*
- ee) O Requerente apresentou a 08-04- 2024, o presente pedido de pronúncia no Tribunal Arbitral.

3.2 Factos não provados e fundamentação da matéria de facto considerada provada.

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão deste processo.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelo requerente e no que consta do processo administrativo, pelo que alguns factos também se podem considerar provados por acordo das partes, conforme resulta do si alegado pelo Requerente em sede de requerimento inicial e do que consta do processo administrativo, face à ausência de resposta da AT.

4. Matéria de direito

4.1 - Questões a resolver:

Face à matéria de facto que se deixa declarada como aprovada, antes de definirmos qual a questão ou questões de direito de resolver, devemos ter em conta um conjunto de situações que podemos considerar definitivamente assentes do ponto de vista jurídico.

Assim, dúvidas não há de que o requerente, embora de nacionalidade italiana, é considerado e como tal está registado no cadastro da AT, como contribuinte com o estatuto de residente não habitual, desde 2019, portanto cidadão que tem que cumprir suas obrigações fiscais em Portugal.

Por outro lado, também não há dúvidas de que esse cidadão italiano, ao tempo ainda não tendo residência oficial em Portugal, adquiriu as quotas de uma sociedade italiana a sociedade “B... SRL”, que, mais tarde, mais exatamente em 2021 e quando já estava inscrito como cidadão com estatuto de residente não habitual em Portugal, procedeu a alienação dessa sua participação social, vendendo todas as quotas que possuía na referida sociedade.

Também está assente que desse negócio o Requerente obteve incrementos patrimoniais sob a forma de mais valias e que deverá relativamente a essas mais valias ser

tributado em IRS em Portugal, atenta a sua qualidade de contribuinte português por ter a qualidade de residente não habitual.

Também está assente que o Requerente procedeu à declaração correcta dos valores de aquisição e de alienação dessas participações sociais, no sentido de se determinar qual o valor tributável em sede de mais valias, embora manifestando algumas dificuldades resultantes de os formulários utilizados na declaração de IRS modelo 3 não contemplarem todas as situações que ao caso concreto caberiam.

Igualmente, não haverá dúvidas face ao teor da decisão da reclamação graciosa, que essa empresa “B..., SRL”, pode ser face à lei portuguesa ser considerada uma microempresa, dado que, face aos factos considerados nas alíneas h), i) e j) preenche os dois requisitos que a lei portuguesa define no artº. 2º, nº. 3 do anexo ao Decreto-Lei nº. 372/2007, de 6 de Novembro, quer quanto aos efectivos (trabalhadores) dessa empresa, quer quanto aos seus limiares financeiros.

Também há acordo que a empresa “B... SRL” é uma empresa não cotada nos mercados regulamentados ou não regulamentados da bolsa de valores.

Porém, estão em desacordo o Requerente e a AT relativamente ao facto de saber se as mais valias resultantes da alienação de partes sociais de qualquer empresa só beneficiariam da redução a 50%, se se tratasse de um empresa portuguesa, como entende a AT ou se beneficiam dessa redução quaisquer mais valias, mesmo obtidas em empresas estrangeiras, se tiverem de ser tributadas em Portugal, por se tratar de um cidadão português ou de um cidadão que seja contribuinte em Portugal, por ter o estatuto de residente não habitual, como entende o Requerente.

É esta a questão essencial a resolver nos presentes autos.

Se a resposta for favorável ao Requerente, ainda é por ele pedido a restituição do imposto pago, acrescido de juros legais.

4.2 – Da eventual ilegalidade da liquidação impugnada:

1. A divergência entre as partes reside na interpretação do disposto no artigo 43.º do CIRS, nomeadamente nos seus números 3 e 4.

É a seguinte a redação do artigo 43 ao tempo dos factos: transcrever o artigo

Artigo 43.º
Mais-valias

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

2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é:

a) Integralmente considerado nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, quando os imóveis tenham beneficiado de apoio não reembolsável concedido pelo Estado ou outras entidades públicas, quando o valor total do apoio concedido para aquisição ou para realização de obras seja de valor superior a 30 % do valor patrimonial tributário do imóvel para efeitos de IMI e estes sejam vendidos antes de decorridos 10 anos sobre a data da sua aquisição, da assinatura da declaração comprovativa da receção da obra ou do pagamento da última despesa relativa ao apoio não reembolsável que, nos termos legais ou regulamentares, não estejam sujeitos a ónus ou regimes especiais que limitem ou condicionem a respetiva alienação;

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

3 - 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.

4 - Para efeitos do número anterior entende-se por micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

Por sua vez, o art.º 10.º do CIRS determina que

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

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis

b) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários,

Ora, entende a AT que a referência que nesses números 3 e 4 do art.º 45.º do CIRS é feita ao anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 novembro, apenas visa as empresas sediadas e com actividade em Portugal.

Com efeito, no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 novembro, é-nos dada a indicação dos efectivos e limiares financeiros com base nos quais são classificadas as diferentes categorias de empresas.

É a seguinte redação do art.º 2.º, n.ºs. 2 e 3 do referido anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 novembro:

Artigo 2.º

Efetivos e limiares financeiros que definem as categorias de empresas

1 - A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

2 - Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.

3 - Na categoria das PME, uma micro empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

A interpretação que, no entender da AT, se pode obter desta norma é a de que só as micro e pequenas empresas portuguesas poderão beneficiar da redução de 50% prevista no n.º 3 do art.º 43.º do CIRS. E isto porque, ainda no entender da AT, o legislador português só pode legislar para o território nacional e, portanto, não pode uma definição contida numa norma de um diploma emitido em Portugal servir de referência para situações que ocorreram em país estrangeiro.

Consequentemente, entende a AT que o que releva para efeitos da redução das mais valias, prevista naquele art.º 43.º, não é a nacionalidade do contribuinte, portuguesa ou estrangeira, mas sim a nacionalidade da empresa cuja alienação de participações sociais determinou as mais valias tributáveis.

Não é, porém, essa a interpretação do requerente, o qual entende que não indicando a lei de forma expressa que são apenas as empresas domiciliadas e sediadas em Portugal que podem ver reduzidas as mais valias referentes aos actos de alienação das suas

participações sociais tributadas com a redução do artº 43º., nº. 3 do CIRS, essa redução se aplica em todas as alienações de empresas nacionais ou estrangeiras.

Em abono do seu ponto de vista invoca ainda o requerente, por um lado, que não é necessária a certificação de PME para efeitos de beneficiar da redução da base tributável de mais valias, como aliás no seu entender a própria autoridade tributária reconheceu na Circular nº. 7/2014 de 29 de Setembro, mas também invoca o requerente o facto de que uma tal interpretação da lei portuguesa, naquele artigo 43, nº. 3 do CIRS está em violação do princípio da proibição de todas as restrições à livre circulação dos capitais entre Estados Membros e com países terceiros, consagrada no artigo 63º., nº. 1do TFUE, que tem a seguinte redação:

Artigo 63.º

1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

2. É nosso ponto entender, que é por demais evidente que o legislador não quis fazer depender a aplicação da redução da base tributável das mais valias mobiliárias prevista no artigo 43º., nº. 3 do CIRS da circunstância de se tratar de uma empresa nacional, mais exactamente de uma microempresa portuguesa, certificada ou não como PME, mas fê-lo com base em razões de técnica legislativa.

Com efeito, o legislador podia ter acrescentado mais um número ao artº. 43 referido, com a definição de micro e pequenas empresas, mas preferiu por uma questão de evitar redundância normativa, proceder a uma remissão normativa externa, ou seja, o legislador ao invés de reproduzir integralmente determinados conteúdos normativos, remeteu o intérprete para outras normas já existentes, onde esses conteúdos já aparecem definidos, incorporando assim por remissão o seu conteúdo no texto legal

Esta situação é uma técnica que os legisladores utilizam no sentido de contribuir para a economia legislativa e para a coerência do ordenamento jurídico, evitando, como se disse, a redundância normativa.

No caso concreto dos presentes autos, essa remissão é feita para um diploma estranho ou ao CIRS, ou seja, é uma remissão feita para outro diploma normativo pelo que é uma remissão externa.

Alias, a questão da remissão normativa tanto interna como externa é tratada por diversos autores nomeadamente, Baptista Machado na sua *“Introdução ao Direito e o Discurso Legitimador”* de 1983, onde aborda a interpretação e aplicação do direito, incluindo a técnica de remissão normativa e as suas implicações para a coerência do sistema jurídico. No mesmo sentido, é José de Oliveira Ascensão na sua obra *“O direito - Introdução e Teoria Geral”* (10ª edição) que também discute esta técnica legislativa, incluindo as remissões normativas com as suas vantagens e os riscos de remissões excessivas ou confusas. Por sua vez, também Jorge Miranda no seu *“Manual de Direito Constitucional”* explica as estruturas das normas jurídicas e os efeitos das remissões normativas especialmente no contexto constitucional e legislativo.

3. Assim sendo, entendemos que no caso concreto o legislador não quis fazer nenhuma opção pela nacionalidade da empresa, cujas participações sociais alienadas determinam mais valias tributáveis, mas apenas e tão se limitou a fazer uma remissão normativa para as normas que já constavam do ordenamento jurídico, mais exactamente do anexo ao Decreto-Lei nº. 372/2007, de 6 novembro.

Assim sendo não existe razão nenhuma para que se não aplique ao presente caso a redução prevista no nº. 3 do artº. 43 do CIRS, devendo as mais valias declaradas pelo requerente e que são tributáveis em Portugal de harmonia com as regras do CIRS, por ele ser residente em Portugal, embora com o estatuto de residente não habitual, beneficiar da redução prevista no artº. 43º., nº. 3 do CIRS.

Acresce que se fosse adoptado o ponto de vista da AT, estaria a fazer-se uma interpretação da lei portuguesa que discriminava as empresas não sediadas e não

exercendo qualquer atividade em Portugal relativamente às demais empresas que com as mesmas características exercem a sua atividade no país e aí têm a sua sede, quando essas mais valias mobiliárias devessem ser tributadas em Portugal.

No caso até estamos ainda perante uma empresa de um país membro da União Europeia, a Itália, pelo que também aqui se aplica o TFUE. Por isso, a seguir-se a interpretação da AT estar-se-ia a adoptar uma interpretação discriminatória e consequentemente vimos estaríamos a violar de forma flagrante o artigo 63.º, n.º 1 do referido tratado, no qual se determina a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados Membros e países terceiros.

Aliás neste sentido e no que respeita as mais valias imobiliárias já se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, no seu acórdão de Uniformização de Jurisprudência de 9/12/2020 proferido no proc.º 075/20.6BALS, que decidiu que *“a norma do n.º 2 do art. 43.º do CIRS, na redacção 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 art. 63.º do TFUE, ao qual o Estado português se obrigou”*, levando à revogação desta norma.

4. Face ao exposto tem necessariamente de proceder o presente PPA e em consequência decretar-se a anulação da liquidação impugnada, com as necessárias consequências legais, uma das quais é a restituição do imposto indevidamente pago pelo requerente.

5. Devolução do imposto pago, juros e custas, acrescido de juros indemnizatórios.

Face ao que se deixa referido, em consequência da anulação da liquidação impugnada, tem de ser determinada a devolução ao requerente das quantias que ele pagou indevidamente com base na liquidação ora anulada, pagamento esse que foi considerado provado na al. u) dos factos provados.

Porém, nos presentes autos, o requerente peticiona essa devolução acrescida de juros indemnizatórios com a condenação da requerida AT no pagamento dos juros indemnizatórios, juros esses que devem ser calculados desde as datas em que procedeu ao pagamento do imposto liquidado até à data em que vier a ser reembolsado ao requerente o indevidamente pago, juros esses vencidos e vincendos, desde aquela data.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º nº 1 da LGT que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*

No caso ora em apreciação, o erro que afeta as liquidações impugnadas é exclusivamente imputável à requerida AT como se demonstrou no n.º 3 do ponto 4.2 da presente sentença, pelo que tem o ora requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

É que, nos termos da alínea b) do artigo 24º do RJAT, 35º nº 10 e 43º nº 1 da Lei Geral Tributária e 61º nº 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a requerida incorreu em erro que lhe é imputável ao proceder à liquidação incorrecta do IRS declarado pelo requerente e nem sequer admitiu a correcção da ilegal liquidação inicialmente feita, analisando a declaração de substituição apresentada pelo ora requerente e referida na al. r) dos factos provados – Cfr. ainda facto t)

Por isso, tem a requerida AT de ser condenada a devolver as quantias referidas e já pagas pelo ora requerente, bem como a pagar ainda ao Requerente juros indemnizatórios sobre essas quantias indevidamente pagas, contados à taxa legal, desde as datas referidas na al. u) dos factos provados até reembolso efectivo, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Do valor do presente PPA

O ora requerente deu ao presente pedido de pronúncia arbitral o valor de € 9560,72, mas formulou um pedido de anulação total da liquidação de **€ 14.686,25**.

Apesar de não ter havido oposição da requerida AT, que não apresentou resposta, o certo é que a utilidade que deriva para o ora requerente da procedência do presente PPA é de € **14.686,25**.

Por isso, ao abrigo do disposto nos artigos 301º, n.º 1 e 306º, n.º 1 do Cod. Proc. Civil, subsidiariamente aplicáveis fixa-se o valor do presente PPA em € **14.686,25**.

7. Decisão

Nestes termos, decide-se julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

- a) anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelo ora requerente.**
- b) anular em consequência, a liquidação de IRS relativa ao ano de 2021, no valor de € 14.686,25, melhor identificada no início da presente sentença, junta sob o n.º 1 com o presente PPA.**
- c) julgar procedente o pedido de condenação da requerida AT na restituição de imposto relativo a essa nota de liquidação anulada, no valor de € 14.686,25, acrescido de juros indemnizatórios, a pagar pela requerida, desde as datas do pagamento dessa quantia feito pelo ora Requerente e até efectivo reembolso, calculados à taxa legal supletiva que é actualmente de 4% ao ano.**

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **14.686,25**, nos termos atrás referidos.

9. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante total das custas a pagar em **€ 918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Lisboa, 17-02-2024

O Árbitro

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

Texto elaborado com a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.