

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 161/2014-T

Tema: IRS – Requisito necessário para aplicação da exclusão de tributação prevista no artigo 43.º, n.ºs 1, 3 e 4 do CIRS

Decisão Arbitral

I – DO PEDIDO

1. **A**, contribuinte n.º ... e mulher **B**, contribuinte n.º ..., residentes na ..., requereram em 24.4.2014 a constituição de TRIBUNAL Arbitral, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Regime jurídico da Arbitragem (RJAT) e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de Março, com vista à anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2013 ..., do ano de 2012, com fundamento de que a tributação autónoma relativa aos ganhos de mais-valias provenientes da alienação onerosa de quotas, não deveria ser de € 1.172.540,00, mas apenas de 50% no valor de € 586.270,10, por se tratar de alienação de participações sociais detidas em micro/pequena empresa.
2. A liquidação efetuada pela AT no montante total de € 1.180.175,35 foi objeto de pedido de revisão oficiosa apresentado dentro do prazo de reclamação graciosa, tendo o mesmo sido indeferido e cujo despacho foi comunicado ao Requerente em 25.11.2013 pelo Ofício n.º ..., de 20.11,2013, da Direção de finanças do
3. As mais-valias em causa resultaram da alienação de quotas que o Requerente detinha na empresa **C**, Ld.ª, doravante **C**, pessoa coletiva n.º ..., sediada em

4. As quotas cedidas em 31-10.2012 pelo preço de € 4.500.000,00 tinham sido adquiridas por € 74.820,00.
5. À data da cessão das quotas alega o Requerente que a C tinha ao seu serviço cerca de 37 pessoas e registava um volume anual de vendas e prestações de serviços inferior a € 2.000.000,00.
6. Para prova do alegado, remete para a declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), relativa ao ano de 2011, último exercício encerrado antes da alienação e também para o balancete e folha de remunerações apresentada à Segurança Social, reportados a 2011 e que junta aos autos.
7. Alegam os Requerentes que face aos elementos de prova que juntaram, declararam a alienação onerosa das quotas em causa no Anexo G à declaração mod. 3 de IRS do ano de 2012, preenchendo o Quadro 8-A desse Anexo, considerando que se tratava de quotas que o Requerente detinha numa pequena empresa, mais declarando que não pretendiam optar pelo englobamento dos ganhos de mais-valias obtidos.
8. A AT – Autoridade Tributária e Aduaneira desconsiderou estas declarações e procedeu à liquidação de IRS n.º 2013 ..., em que foi apurado imposto relativo a tributações autónomas no valor de € 1.172.540,20, aplicando a taxa de 26,5% então prevista no n.º 4 do artigo 72.º do CIRS, ao total do ganho de mais-valias obtido, não aplicando o disposto no n.º 3 do artigo 43.º, que determinaria a tributação por apenas 50% do ganho, de que resultaria IRS a pagar de € 586.270,10.
9. Face à notificação da liquidação de IRS de 2012 já antes referenciada, efetuada em 15.6.2013, os Requerentes solicitaram em 1.7.2013, dentro do prazo da reclamação graciosa, a revisão oficiosa da liquidação, com fundamento na não aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, que concederia a redução na tributação da mais-valia em 50%.

10. A AT indeferiu o pedido de revisão com o fundamento de que a C *“não estava classificada pelo IAPMEI como micro ou pequena empresa à data da alienação das participações sociais em 31.10.2013”* e que, assim sendo, a mais-valia é tributada na totalidade.
11. E em reforço da fundamentação do indeferimento, a AT remete para as Instruções de preenchimento do Anexo G que referem *“Destina-se a identificar os campos do Quadro onde foram inscritos os valores relativos à alienação onerosa de partes sociais de micro ou pequenas empresas definidas nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6/11, e certificados como tal pelo IAPMEI...”*.
12. E mais refere a AT que na informação antes referida, que dá suporte à decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, consta que a sociedade em causa, a C, foi certificada pelo IAPMEI como média empresa em 31.12.2012.
13. A esta decisão de indeferimento reagiram os Requerentes solicitando ao Tribunal Arbitral a anulação da referida liquidação de IRS, na parte em que opera com a tributação autónoma em causa m valor superior a € 586.270,10, que os Requerentes consideram ser o imposto devido.
14. E os Requerentes fundamentam o seu pedido de pronúncia arbitral com base no que dispõe o n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, quando remete para o Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6/11, que define quais os critérios que qualificam as empresas como micro e pequenas empresas, nele não se exigindo qualquer certificação do IAPMEI.
15. E são, portanto, os critérios definidos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, nos seus n.ºs 2 e 3 do artigo 2.º, que qualificam como uma pequena empresa a que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume anual de negócios ou de balanço anual não exceda 10 milhões de euros.

16. E que uma micro empresa é ali definida como a que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda 2 milhões de euros.
17. Mais referindo os Requerentes que a certificação eletrónica pelo IAPMEI é aplicável às empresas que necessitem de comprovar o seu estatuto, no âmbito de procedimentos administrativos legalmente exigíveis.
18. Mas não é exigível aos sócios, que após a alienação das participações, nem sequer têm legitimidade para requerer tal certificação, pelo que a posição defendida pela AT com vista a que se obtenha a tributação de apenas 50% das mais-valias nem é legal nem legítima.
19. E nem as Instruções de preenchimento do Anexo G podem ser consideradas como fundamento válido, uma vez que não têm a natureza de atos normativos nem respeitam a reserva de competência legislativa prevista no artigo 165.º da C.R.P..
20. O que os Requerentes precisam, conforme reconhecem, é de demonstrar que a C é uma micro ou pequena empresa, nos termos definidos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.
21. E foi isso o que os Requerentes fizeram com base na informação recolhida da IES de 2011 e do Balancete reportado a 31.10.2012 (data da venda) e, ainda, da folha de remunerações entregues à Segurança Social, conforme anexos junto aos autos.
22. E desses elementos concluíram os Requerentes que a C é uma pequena empresa, uma vez que empregava mais de 10 e menos de 50 pessoas e tinha um volume de negócios anual de balanço total inferior a 10 milhões de euros, segundo os dados do último exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual – o ano de 2011.

23. Termos em que os Requerentes concluem que não pode, legitimamente, ser recusada a aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS à situação *sub judice*.
24. E, em consequência, deve ser anulada a liquidação de IRS na parte aqui em causa, i.é, na parte em que não considera a tributação autónoma sobre 50% do ganho obtido com a alienação onerosa de partes sociais de pequena empresa, calculada em € 586.270,10, que os Requerentes já pagaram por conta do valor global da liquidação.
25. E, portanto, solicitam os Requerentes que seja julgado procedente o seu pedido de pronúncia arbitral, nos termos e com os fundamentos expostos, decretando-se a anulação da liquidação de IRS em causa, na parte em que opera com a tributação autónoma em montante superior a € 586.270,10, bem como da decisão que indeferiu o pedido de revisão dessa liquidação, condenando a AT nas custas do processo.

II – DA RESPOSTA DA REQUERIDA

1. Responde a Requerida que os presentes autos de pronúncia arbitral foram deduzidos contra o despacho de 20.11.2013 do Chefe de Divisão de liquidação do rendimento e da despesa da Direção de Finanças do ..., proferido no pedido de revisão oficiosa n.º .../13/..., que lhe negou provimento, com vista à anulação parcial da liquidação de IRS respeitante a 2012, com o n.º 2013 ..., na parte em que a mesma desconsiderou o regime previsto no n.º 3 do artigo 45.º do CIRS.
2. Diz a AT que os Requerentes pedem, portanto, a anulação daquela liquidação, na parte em que opera com a tributação autónoma em montante superior a € 586.270,10, invocando vício de violação de lei, por não observância do disposto no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, bem como da decisão que indeferiu o pedido de

revisão formulado em relação à liquidação em causa, enquanto acto de segundo grau que apreciou a legalidade da decisão em causa.

3. E que está em causa a aplicação ou não da exclusão tributária de 50% das mais-valias consagradas no artigo 43.º, n.º 3 do CIRS, relativamente aos ganhos resultantes da alienação das participações sociais obtidas em micro ou pequenas empresas e à prova desta qualidade.
4. Relativamente aos factos, a AT limita-se a afirmar que os declarados pelos Requerentes na sua declaração mod. 3 do ano de 2012, no Anexo G, Quadro 8-A, relativo à qualificação da C como micro ou pequena empresa, não foram aceites pela AT, por falta de certificação pelo IAPMEI.
5. E que, em consequência, foram desconsiderados na liquidação de IRS efetuada aos Requerentes com o n.º 2013 ..., de 15.6.2013, não refletindo, portanto, a exclusão tributária.
6. E realça a AT que os Requerentes, inconformados, reagiram com a apresentação de pedido de revisão oficiosa no Serviço Local de Finanças de ... em 1.7.2013, dentro, portanto, do prazo de Reclamação Graciosa.
7. E a AT confirma o indeferimento do pedido de revisão, cujo projeto foi notificado aos Requerentes pelo Ofício n.º ..., de 20.9.2013, para exercício do direito de audição prévia que foi exercido em 10.10.2013.
8. A decisão final mantendo o indeferimento foi proferida por despacho de 20.11.2013 e foi notificada aos Requerentes pelo Ofício n.º ..., de 20.11.2013, através de carta com A/R, recebida em 25.11.2013.
9. Sobre o alegado vício da lei n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS, por parte da AT, esta reafirma que a questão controvertida consiste em saber se o certificado emitido pelo

- IAPMEI que atesta o estatuto de PME da CE constitui um requisito essencial para o contribuinte poder beneficiar da exclusão tributária em 50% do saldo entre as mais e as menos-valias, apurado em consequência da alienação de participações sociais de micro e pequenas empresas, prevista na referida norma dos n.ºs 1, 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS.
10. E a AT revisita todo o quadro legal, citando e transcrevendo a alínea a) do n.º 1 do artigo 9.º, a alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º e os n.ºs 1, 3 e 4 do artigo 43.º, todos do CIRS.
 11. De seguida a AT remete também para o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6.11, que cria a certificação de PME e que nos termos do n.º 2 do seu artigo 1.º permite aferir este estatuto.
 12. E cita ainda o n.º 3 do artigo 3.º do mesmo diploma que se refere à utilização da certificação de PME como obrigatória para todas as entidades envolvidas em procedimentos que exijam o estatuto de PME, acrescentando a AT que nos termos da alínea d) do seu artigo 5.º é consagrada a certificação, designadamente para garantir que as medidas e apoios destinados às PME se apliquem apenas às empresas que comprovem essa qualidade.
 13. Realça a AT que não é esse o entendimento dos Requerentes que alegam como fundamento o facto de o n.º 4 do artigo 43.º do CIRS não convocar todo o regime do Decreto-Lei n.º 372/2007, mas simplesmente um conceito constante do anexo ao mesmo, “*in causa*”, o conceito de pequena empresa.
 14. E que, por isso, os Requerentes defendem que o relevante é que a entidade, cujas participações sociais alienadas que gerem um ganho de mais-valias seja uma micro ou pequena empresa, assim definida nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6.11, ou seja, a que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda 10 milhões de euros.

15. A AT porém, discorda desta interpretação dos Requerentes por dever atender-se ao elemento sistemático e “*a ratio*” do regime consagrado quer no CIRS quer no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6.11, pelo que a verdadeira interpretação não pode ser a estritamente literal da lei feita pelos Requerentes.
16. E a AT desenvolve a sua argumentação com base numa interpretação sistemática, apoiada no que estabelece o n.º 1 do artigo 11.º da LGT e no n.º 1 do artigo 9.º do C.C. – Código Civil.
17. E reforça a sua posição na interligação e valoração que acompanha a apresentada no sentido literal, em que intervêm elementos lógicos, apontando a doutrina elementos de ordem sistemática, histórica ou teleológica, cujo conteúdo desenvolve.
18. Isto para concluir que dos preceitos de interpretação citados resulta inequivocamente que, para efeitos de aplicação do regime contido no artigo 43.º, n.º 3 do CIRS, o legislador fiscal exige a verificação de dois requisitos cumulativos, um de natureza material e outro formal.
19. Explicita a AT que o requisito de natureza material se traduz em mais-valias decorrentes de alienação de participações de sociedades que sejam micro ou pequenas empresas que empreguem menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios ou de balanço anual não exceda 10 milhões de euros e que o de natureza formal se traduz no gozo desse estatuto pelas entidades em causa, certificado pelo IAPMEI, nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 372/2007.
20. E que este entendimento se funda na exigência do legislador tributário no sentido de rodear a isenção em causa (ou exclusão tributária) de particulares cautelas, subordinando-a à verificação dos respetivos pressupostos para assegurar um controlo seguro do cumprimento dos mesmos.

21. E em reforço desta sua interpretação, a AT remete para as Instruções de preenchimento do campo 8-A do Anexo G à Declaração mod. 3, onde se refere que as micro ou pequenas empresas em causa são as definidas nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6.11 e certificadas como tal pelo IAPMEI, IP, não cotadas nos mercados regulamentados ou não regulamentados na bolsa de valores.
22. E que sendo as referidas instruções aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças e publicada no D.R., não podem os Requerentes alegar que a posição da AT não é legal nem legítima.
23. Por outro lado, diz a AT que tendo os Requerentes optado por não ter apresentado o certificado emitido pelo IAPMEI, apesar de instados para tal, não poderia a C ser considerada micro ou pequena empresa e, por consequência, os Requerentes beneficiar do regime previsto no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, em virtude da falta de certificação daquela empresa, nos termos legalmente exigíveis.
24. A AT realça ainda que mesmo que o Tribunal entenda que a lei não exige qualquer requisito formal de certificação de PME pelo IAPMEI, mesmo assim a AT entende que o ónus de demonstrar que a empresa em questão é uma micro ou pequena empresa nos termos definidos no anexo ao aludido Decreto-Lei n.º 372/2007, pertence aos Requerentes.
25. E a AT reforça o seu entendimento face à natureza da norma contida no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, por se tratar de uma norma de exclusão tributária, que não dispensa a indispensável prova, legalmente exigível e que a AT entende ser a certificação emitida pelo IAPMEI – o que não foi feito pelos Requerentes.
26. E termina concluindo que a falta de prova dos pressupostos legais em que assenta o “benefício” pretendido, entende a AT que o pedido de pronúncia arbitral deve ser

julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação de IRS em causa.

III – SANEAMENTO

O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos dos artigos 2.º, 5.º e 6.º do RJAT.

As partes são legítimas e têm personalidade e capacidade judiciária, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º e 3.º, n.ºs 1 e 2, al. b) da Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de março.

O processo é o próprio, a petição inicial é tempestiva e não existem exceções prévias de que cumpra conhecer.

Foi dispensada a Reunião do artigo 18.º do RJAT e a produção de alegações, por acordo entre as partes.

IV – FACTOS PROVADOS

O Tribunal considera provados os seguintes factos com relevância para a decisão:

1. O Requerente **A**, contribuinte n.º ..., foi sócio da sociedade **C**, Ld.^a, até à data de 31-10-2012, em que cedeu a sua quota à sociedade **D**.
2. A quota havia sido adquirida por € 74.820,00 e foi alienada pelo valor de € 4.500.000,00, cfr. Escritura junta aos autos.
3. O declarante e seu cônjuge **B**, contribuinte n.º ..., apresentaram a respetiva declaração mod. 3 de IRS do no de 2012, bem como o Anexo G, em que declararam a alienação da sua quota e respetivos valores e datas de aquisição e de alienação.

4. Também fizeram constar desse mesmo Anexo G, no Quadro 8-A que a empresa C, cuja quota detinham e alienaram na data de 31.10.2012, era uma micro ou pequena empresa.
5. Os Requerentes foram notificados da nota de liquidação de IRS n.º 2013 ..., de 15.6.2013, a qual não reflete a exclusão tributária pretendida de 50% dos ganhos das mais-valias realizadas, tal como decorria do preenchimento do respetivo Anexo G.
6. Os Requerentes, por não concordarem com a posição da AT apresentaram pedido de revisão oficiosa da referida liquidação em 1.7.2013, dentro, portanto, do prazo da reclamação graciosa.
7. Este pedido foi indeferido em definitivo pela AT em 20.10.2013, após audição prévia dos Requerentes, tendo aquela decisão sido comunicada pela AT em 20.11.2013, por carta registada com A/R recebida em 25.11.2013.
8. Os Requerentes apresentaram, quando da notificação para audição prévia à decisão do pedido de revisão, balancete reportado a 31.10.2012 e folha de remunerações enviada à Segurança Social relativa ao mesmo mês, dos quais constava que a empresa C empregava mais de 10 pessoas e menos de 50 e que tinha um volume de negócios anual ou balanço anual inferior a 2 milhões de euros.
9. Quando da apresentação da petição inicial os Requerentes anexaram também a declaração anual de informação estatística e fiscal (IES), relativa ao ano de 2011, último exercício encerrado antes da data alienação da participação social em causa e, também, o Balancete e Folha de remunerações apresentada à Segurança Social reportados à mesma data, donde consta que o volume de vendas e serviços prestados foi de € 1.930.071,59 (03-A, linha A50001), que o total anual do balanço foi de € 1.874.563,85 (04-A, linha A5127) e o número médio de pessoas ao serviço foi de 34 – Vide art.º 5.º da PI e nota de rodapé.

10. A AT inseriu na Informação prestada sobre o pedido de revisão a certificação emitida pelo IAPMEI, pela qual se constata que a entidade C foi considerada como média empresa em 31.12.2012.

V – QUESTÕES DE DIREITO A DECIDIR

A questão a decidir relativamente ao mérito da causa é saber se a certificação emitida pelo IAPMEI, nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, a atestar a qualidade de micro e pequena empresa é um requisito necessário para aplicação da exclusão de tributação em 50% do saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias apurado em relação em à alienação de participações sociais de micro e pequenas empresas não cotadas em mercados regulamentados, nos termos do artigo 43.º, n.ºs 1, 3 e 4 do CIRS?

VI – DO DIREITO

Nos termos do artigo 10.º n.º 1 al. b) do Código do IRS, os ganhos obtidos na alienação onerosa de participações sociais, que não sejam considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, são tidos como ganhos de mais-valias. Para este efeito, o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição (al. d) do n.º 4).

Determina, de seguida, o artigo 43.º (na redação dada pelo artigo 1.º da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho) 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:

(...)

3. O saldo referido no n.º 1, respeitantes às transmissões previstas na al. 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.”

A taxa de imposto a aplicar ao saldo positivo era, à data dos factos, de 26,5%, nos termos do n.º 4 do artigo 72.º do CIRS.

Quanto à remissão para o anexo do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, cumpre referir que este diploma criou um regime de certificação electrónica das micro, pequenas e médias empresas, a cargo do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I.P. (IAPMEI) para efeitos de apresentação e comprovação do seu estatuto de PME junto de entidades públicas que o requeiram.

Neste sentido, o artigo 2.º estabelece que *“Para efeitos do presente decreto-lei, a definição de PME, bem como os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respectivo estatuto, constam do seu anexo, que dele faz parte integrante, e correspondem aos previstos na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de Maio.”*

Neste anexo, o n.º 1 diz que *“Entende-se por empresas qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma atividade económica. São, nomeadamente consideradas como tal as entidades que exercem uma atividade artesanal ou outras atividades a título individuais ou familiar, as sociedades de pessoas ou as associações que exercem regularmente uma atividade económica.”*

De seguida, o n.º 2.º define as várias categorias de PME:

“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.”

O artigo 4.º do Anexo esclarece também que os dados considerados para o cálculo dos efetivos e dos montantes financeiros são os do último exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual.

Feito o enquadramento jurídico, cabe agora decidir se o disposto no n.º 3 do artigo 43.º exige a certificação como PME ou apenas o cumprimento dos requisitos estabelecidos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, para a qualificação como tal.

Atentos à letra da lei, o n.º 4 do artigo 43.º não exige qualquer certificação mas apenas a qualificação como micro e pequena empresa, nos termos do referido Anexo.

Como se diz no Acórdão do CAAD, de 21 de abril de 2014, Proc. n.º 270/2013, “o que está em causa no n.º 4 do art. 43.º do CIRS é evidentemente uma remissão, portanto, o clássico expediente técnico-legislativo usado pelo legislador para evitar, nos moldes que acima exemplificámos, a repetição de normas. Com efeito, como é sabido, são normas remissivas (ou indiretas) “aquelas em que o legislador, em vez de regular diretamente a questão de direito em causa, lhe manda aplicar outras normas do seu sistema jurídico, contidas no mesmo ou noutra diploma legal (remissão intrasistemática)”

Mais especificamente, trata-se na proposição normativa em análise constante do n.º 4 do art. 43.º do CIRS de uma remissão para efeitos da definição da hipótese legal.

Ora, esta remissão, nos seus próprios termos e pela sua própria natureza, reporta-se apenas aos elementos definitórios constantes do anexo e não ao procedimento de

certificação das micro, pequenas e médias empresas (PME) que é objecto do próprio Decreto-Lei n.º 372/2007 (cfr. o respectivo art. 1.º). Na verdade, o conteúdo principal do Decreto-Lei n.º 372/2007 não define diretamente que entidades constituem PME, mas cifra-se antes em regular o procedimento de certificação por via electrónica, seu âmbito, competência, objectivos e termos – por isso, o art. 2.º deste Decreto-Lei n.º 372/2007 – também mediante uma remissão interna – estabelece que: “Para efeitos do presente decreto-lei, a definição de PME, bem como os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respectivo estatuto, constam do seu anexo, que dele faz parte integrante (...)”.

Bem se compreende, pois, que no n.º 4 do art. 43.º do CIRS, o legislador, que cuidava de definir, para efeitos da fixação da facti species a que se podia aplicar a exclusão de tributação em 50% objecto do n.º 3 do art. 43.º do mesmo CIRS, tenha remetido – e tenha remetido apenas – para o anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007: é que só neste anexo, como resulta do próprio art. 2.º do mesmo Decreto-Lei, são fornecidos os elementos definitórios relevantes das micro e pequenas empresas (a definição de PME e os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respectivo estatuto).”

Esta interpretação segue, aliás, o entendimento já plasmado na decisão do Processo n.º 40/2013-T, do CAAD:

“O que o legislador fiscal quis no n.º 4 do artigo 43.º do CIRS foi apenas importar, para efeitos de aplicação do n.º 3, os conceitos de micro e de pequena empresa e não importar um meio de prova da condição de PME. O desiderato do legislador é o de que a remissão seja feita especificamente para o Anexo, por ser no anexo que se contêm as definições de micro empresa e de pequena empresa.

(...), a lei não exige qualquer requisito formal consistente na apresentação da certificação electrónica. Desde logo, seria estranho, como notam os requerentes, que fosse exigido a determinado sujeito passivo um documento que não está na sua disponibilidade obter, nada relevando para o efeito, como é evidente, a pessoa em questão ter sido ou não sócio-gerente da empresa em causa (...).”

Mais recentemente, veio a AT, na Circular n.º 7/2014, de 29 de Julho de 2014, aceitar e vincular-se a esta interpretação dizendo que “...*Caso a empresa não seja detentora de Certificação como micro ou pequena empresa (...) cumpre, ainda assim, aferir se a entidade, à data da alienação das partes sociais, preenchia os requisitos materiais constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, com a consequente e eventual qualificação da entidade como micro ou pequena empresa para efeitos do n.º 3 do artigo 43.º do CIRS.*”

Face ao exposto, conclui-se que a letra e *ratio* dos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS não exigem a obtenção do certificado eletrónico de PME mas apenas o preenchimento dos requisitos do anexo.

Cumpre, agora, verificar se no caso *sub judice* a sociedade C, Ld.^a preenchia os requisitos previstos nos artigos 1.º e 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.

Ora, atentos aos factos dados como provados nos pontos 8 e 9 do probatório, a sociedade C, Ld.^a constitui uma pequena empresa (artigo 2.º n.º 2) que exerce uma actividade económica (artigo 1.º).

Em consequência, a mais-valia no valor de € 4.425.180,00 (valor de realização de € 4.500.000,00 – valor de aquisição de € 74.820,00), obtida pelos Requerentes com a alienação das participações na mencionada sociedade, deviam ter sido tributadas, nos termos do n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS, considerando apenas 50% da mais-valia, isto é, € 2.212.590,00, valor sujeito à taxa de tributação autónoma de 26,5% prevista no n.º 4 do artigo 72.º do CIRS, sendo o imposto devido neste âmbito de € 586.336,35 (€ 2.212.590,00x26.5%).

Atendendo a que na liquidação impugnada foi considerada a totalidade da mais-valia realizada, com o imposto liquidado no montante de € 1.172.540,20, deve a referida liquidação ser anulada por violação do artigo 43.º n.ºs 3 e 4 do Código do IRS.

VII – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2013 ..., do ano de 2012, na parte de que resultou imposto a mais no valor de € 586.203.85, relativa à tributação integral da mais-valia obtida com a alienação onerosa das participações sociais detidas na sociedade C, Ld.^a.
- b) Condenar a Requerida ao pagamento das custas do processo, no montante de € 8.874,00.

VIII – VALOR DO PROCESSO

Atribui-se ao processo o valor de € 586.203.85, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

XIX – CUSTAS

O valor da taxa de arbitragem é de € 8.874,00, por força da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de Novembro de 2014

O tribunal colectivo,

(Jorge Lopes de Sousa,
em substituição de Jorge Lino Alves de Sousa)

(José Rodrigo de Castro)

(Amândio Silva)