

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 263/2014-T

Tema: IRS – Alienação onerosa de partes sociais de micro e pequenas empresas

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

1. A..., com o NIF ... e B..., com o NIF 2... (doravante Impugnantes ou Requerentes), notificados do Ofício n.º ..., de 17.12.2013, contendo a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) relativo ao ano de 2012 (doravante Indeferimento), vêm, nos termos e para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante abreviadamente designado por RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, para deduzir impugnação contra o indeferimento da reclamação de IRS, o que faz nos termos e com os fundamentos seguintes:

2. **Sustentam os Impugnantes, em síntese, a sua pretensão, no seguinte:**

2.1 – DO PROCESSO

- a) O Impugnante A... alienou, durante o ano de 2012, as participações de capital social que detinha nas seguintes sociedades:
 - i. W..., S.A. (doravante “W...”)
 - ii. I..., S.A. (doravante “I...”)

- b) Através das referidas alienações, os Impugnantes apuraram as seguintes mais-valias para efeitos fiscais no total de € 344.431,44:
- i. W... : € 241.583,96 (€ 429.716,96 - € 188.133,00);
 - ii. I...: € 102.847,48 (€ 104.295,00 - € 1.447,52):
- c) Por os Impugnantes terem qualificado ambas as empresas referidas como *pequenas empresas*, inscreveram na declaração de rendimentos de IRS mod. 3 do ano de 2012, as referidas mais-valias no quadro 8 do Anexo G, Campos 801 e 802, especificando no Quadro 8A do mesmo Anexo G que se tratava de alienação onerosa de partes sociais de micro e pequenas empresas, cfr. Doc. 2.
- d) Por outro lado, na parte final do Quadro 9 do mesmo Anexo G, optaram pelo não englobamento daqueles rendimentos de mais-valias.
- e) Com a declaração dos elementos antes referidos, pretendiam os Impugnantes que a liquidação de IRS sobre estes rendimentos de mais-valias se efetuasse apenas por 50% dos ganhos totais de € 344.431,44, ao abrigo do n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS (CIRS), a que seria de aplicar a taxa especial de tributação autónoma, segundo os Impugnantes de 26,5% sobre € 172.215,72, prevista no n.º 4 do artigo 72.º do CIRS, com a redação dada pela Lei n.º 64-B/2012, de 30/12, com entrada em vigor em 1/1/2012.
- f) Donde resultaria, ainda segundo os Impugnantes, uma tributação especial € 45.637,17, pela aplicação da taxa especial de 26,5% sobre € 172.215,72, nos termos do já referido n.º 4 do artigo 72.º do CIRS.
- g) Sucede que, diz a Impugnante, que a AT terá ignorado o facto de terem preenchido o referido campo 801 do Anexo G e que, em consequência disso, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2013 ..., do valor de € 91.141,84, conf. doc. n.º

3, em vez de € 45.637,17, como decorreria da tributação de 50% das mais-valias apuradas.

- h) Donde resultou, segundo os Impugnantes, um excesso de IRS liquidado de € 45.504,67.
- i) Liquidação que levou os Impugnantes a apresentar reclamação graciosa, que foi objeto de Indeferimento, conf. doc. n.º 4, com o fundamento de que *“a exclusão de tributação invocada pelo reclamante (ora Impugnante) depende da verificação de dois requisitos, um de natureza material e outro de natureza formal”*.
- j) A decisão que ora é impugnada mais refere que, no respeitante ao requisito formal *“o mesmo decorre do Decreto-Lei n.º 372/2007 e da Portaria 1303/2010, segundo os quais, a prova de que a entidade cujas participações sociais foram alienadas é uma PME, terá que ser feita mediante a exibição de certificado emitido pelo IAPMEI, válido até à data de alienação das participações sociais”*.
- k) E a decisão de indeferimento da reclamação graciosa refere também que *“o requisito formal resulta de razões de segurança e certeza jurídicas, permitindo fazer o controlo do benefício. Estando perante uma norma de exclusão tributária de natureza excepcional, é necessário tomar medidas que permitam evitar situações abusivas, impedindo o acesso ao benefício a contribuintes que não reúnam as condições para o obter”*.

2.2 – DO DIREITO

Os impugnantes não concordam com esta fundamentação e decisão proferida, pelo que apresentam os seus fundamentos de direito sobre a matéria, nos seguintes termos.

- a) Para o efeito começam por citar o disposto no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, que refere que *“o ganho relativo às mais-valias resultantes da alienação de partes de capital de micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentados ou não regulamentado da bolsa de valores é considerado em 50% do seu valor”*.
- b) Referem também o n.º 4 do mesmo preceito que define que 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”*.
- c) E os Impugnantes referem, a este respeito, que a AT *“vem referir que, pelo facto de a W... e de a I... não se encontrarem certificadas eletronicamente pelo IAPMEI enquanto micro e pequenas empresas, à data de realização da mais-valia, o então acionista-vendedor A... não pode beneficiar do regime do disposto no n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS”*.
- d) Os Impugnantes confirmam a não certificação eletrónica das empresas em causa pelo IAPMEI à data da alienação, mas alegam que *“não é – nem nunca poderia ser – exigida por lei”*.
- e) E os Impugnantes procuram demonstrar que assim é, começando pela análise do *“elemento literal de interpretação”*, partindo da letra da lei.
- f) E a este respeito salientam *“que a certificação do IAPMEI encontra-se prevista apenas no próprio Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro e não no respetivo Anexo”*... *“que não contém qualquer - nem sequer uma – referência à certificação”*.

- g) E entendem que assim é porque o Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, “*tem uma função autónoma, bem definida no artigo 2.º daquele Decreto-Lei, onde se estabelece:*
- “Para efeitos do presente decreto-lei, a definição de PME, bem como os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respetivo 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”.*
- h) E porque o n.º 3 do artigo 43.º do CIRS aqui em causa, “*remete, expressa, clara e inequivocamente, apenas para o anexo ao Decreto-Lei*”... realçam que “*a conclusão é fácil: para efeitos fiscais, consideram-se pequenas empresas as entidades que estão definidas nos termos do anexo*”.
- i) E mais referem que “*uma vez que o anexo contém vários requisitos para qualificar as empresas de pequenas, são esses requisitos – e apenas esses – que têm de estar cumpridos para efeitos fiscais*”.
- j) E clarificam a sua argumentação resumindo que “*uma vez que o anexo não faz qualquer referência à certificação e o n.º 4 do artigo 43.º do Código do IRS apenas remete para o anexo, a administração tributária não pode exigir a certificação do IAPMEI como sendo um requisito sine qua non da aplicação da norma fiscal*”.
- k) Donde concluem que “*basta analisar o elemento literal da lei para compreender que a administração tributária está a exigir um requisito que não se encontra previsto na lei fiscal*”.
- l) E mais remetem os Impugnantes para o “*elemento teleológico da interpretação para compreender o acima exposto*”.

- m) E fundamentam o seu entendimento com o facto de que “...a isenção (sic) parcial da mais-valia prevista no n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS é aplicável ao acionista e não à sociedade”.
- n) E realçam que “este facto faz toda a diferença...conforme resulta do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro”...pois que “a certificação tem de ser pedida pelas empresas interessadas”.
- o) E os Impugnantes remetem para o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 327/2007, de 6 de novembro, onde é referido que “O presente decreto-lei cria, assim, a certificação de PME online, sendo a obtenção desta certificação destinada às empresas que necessitem de comprovar a sua qualidade de PME”.
- p) E, por isso, “o Impugnante A... não poderia nunca exigir que estas empresas”... (de que era acionista minoritário)...”obtivessem o certificado do IAPMEI, apesar de ambas cumprirem (como se verá) os requisitos de pequenas empresas”.
- q) E, desta forma, concluem realçando que “assim sendo, como poderia a lei fiscal exigir que as próprias empresas tivessem um certificado, cuja emissão depende de um pedido destas, para conferir uma isenção (sic) parcial aos acionistas?”
- r) E concluem também que “como se vê, bem andou o legislador em remeter apenas para o anexo do Decreto-Lei e não para o Decreto-Lei em si mesmo considerado”.
- s) Mais referindo também que bem andou o legislador quando determinou no n.º 4 do art.º 43.º do CIRS que a certificação não era necessária, porquanto os acionistas minoritários nem poderiam exigir à sociedade a emissão do formulário que se destina a seu uso.

- t) E o Impugnante remete para a decisão proferida no processo arbitral n.º 40/2013, que junta como doc. n.º 5, na qual se sublinha o anteriormente referido, ou seja, *“que o n.º 4 do art.º 43.º remete expressamente para o Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007 e não para o diploma legal no seu todo”*, realçando a douta decisão que *“se o legislador tivesse querido que a remissão em causa fosse para o texto do diploma legal, certamente que se teria expressado em conformidade”*.
- u) E os impugnantes entendem, em consequência, que a *“interpretação da administração tributária é inconstitucional”*.
- v) E um dos fundamentos invocados é a *“desigualdade intolerável entre pessoas singulares que sejam acionistas majoritários e pessoas singulares que sejam acionistas minoritários”*, já que estes não poderão fazer a exigência de formulários à sociedade.
- w) O que é relevante, dizem os Impugnantes, é a prova de que as empresas em causa, se qualificam como micro ou pequenas empresas para efeitos do Anexo ao mencionado Decreto-Lei.
- x) E realçam que nas palavras da douta decisão antes referida, o Anexo ao Decreto-Lei *“define o conceito de micro empresa através das disposições conjugadas dos artigos 1.º e 2.º, n.º 3, e o de pequena empresa pela conjugação do disposto nos artigos 1.º e 2.º, n.º 2”*.
- y) E adiantam que *“tanto a W..., como a L... se qualificam como pequenas empresas ao abrigo do n.º 2 do artigo 2.º do Anexo ao Decreto-Lei à data de alienação das partes de capital, dado que não excediam os limites referidos”*.
- z) E referem que o preceito referido define que a pequena empresa:
- i. Emprega menos de 50 pessoas;

- ii. Tem um volume de negócios ou de balanço anual inferior a € 10.000.000,00.
- aa) E mais é referido no n.º 1 do artigo 4.º do Anexo ao Decreto-Lei, que “*os dados considerados para o cálculo dos efetivos e dos montantes financeiros são os do último exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual*”.
- bb) E que, assim sendo, defendem que “*tendo as alienações ocorrido em 2012, esta regra pressupõe que se considerem os dados relativos ao exercício de 2011*”.
- cc) E nestes pressupostos referem que no que respeita à W..., tomando por referência o ano de 2011, esta empresa “*não excede nenhum dos limites acima descritos, conforme é possível comprovar através do seu balanço e demonstração de resultados, respetivo anexo e folha de férias*”, cfr. docs. n.ºs 6, 7 e 8.
- dd) E mais pormenorizam que a W... empregava em 2011 apenas 15 pessoas, cfr. doc. n.º 8 (não excedendo o limite de 50) e apresentando um volume de negócios de € 3.953.964,00 e balanço de € 6.186.929,00, cf. Doc. n.º 6, não excedendo os limites de € 10.000.000,00.
- ee) Quanto ao I..., realçam que esta sociedade apenas foi constituída durante o ano de 2012, não sendo possível partir da análise de elementos de informação financeira relativos a 2011.
- ff) Porém, esclarecem os Impugnantes, o disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Anexo ao referido Decreto-Lei prescreve que “*os dados a considerar serão objeto de uma estimativa de boa-fé no decorrer do exercício*”.

gg) E, nestes termos, alegam os Impugnantes que a I..., face a essa estimativa de boa fé, não excedeu em 2012 os limites previstos no n.º 2 do artigo 2.º do Anexo ao Decreto-Lei, nos termos dos correspondentes balanços, demonstração de resultados, respetivo anexo e folha de férias, cfr. docs. n.ºs 9, 10 e 11.

hh) E isto porque a I... empregava em 2012 apenas 17 pessoas, cfr. doc. n.º 11 – não excedendo o limite de 50 pessoas – e *“apresentando um volume de negócios de € 7.269.460,00, o que desde logo permite a qualificação como pequena empresa, cfr. doc. n.º 9, ainda que o balanço registado ultrapasse o montante de € 10.000.000,00 (o que não constitui obstáculo porque o n.º 2 do artigo 2.º do anexo refere que bastará o volume de negócios ou o balanço não exceder o montante estipulado)”*.

ii) E realçam os Impugnantes que *“forneceram estas informações à administração tributária no âmbito do direito de audição no processo de reclamação graciosa, tendo esta aparentemente aceite esta realidade...mas mantiveram a posição que a certificação constituía um requisito essencial”*.

jj) Por todo o exposto, alegam os Impugnantes que o ato de liquidação deverá ser anulado por invalidade do mesmo.

2.3 DO PEDIDO DE INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA BANCÁRIA

Os impugnantes entendem que a liquidação em causa, objeto da presente impugnação, resulta de um duplo erro da administração tributária, a saber:

- i. Por um lado, o sistema informático da DGCI parece ter apagado o facto de os Impugnantes terem preenchido, devidamente, o campo 801 ao seu Anexo G, o que rapidamente se comprovou que havia

sido feito, pois o próprio comprovativo retirado do sistema demonstrava que este campo havia sido preenchido;

- ii. Por outro lado, exigiram a certificação pelo IAPMEI, em violação da lei.

E concluem que a administração tributária deve ser condenada a indemnizar os Impugnantes dos custos por estes incorridos com a garantia que foi necessária para suspender o processo executivo, nos termos do artigo 53.º da LGT.

E que deve ser concedido provimento à presente impugnação, por provada e ordenar a anulação da decisão de indeferimento e anulada a liquidação de IRS n.º 2013 ..., de 20.07.2013, referente ao período de tributação de 2012, que apurou um excesso de € 45.504,67 de IRS.

3. DA RESPOSTA DA REQUERIDA

Aos argumentos dos Impugnantes constantes da sua P.I. e documentos juntos, responde a Autoridade Tributária e Aduaneira, em síntese, nos seguintes termos:

3.1 DO PEDIDO

- a) Na presente petição arbitral *“os Requerentes vêm intentar ação, em que pedem que seja declarada a ilegalidade da liquidação n.º 2013 ..., de 20.7.2013, referente ao IRS de 2012, com imposto a pagar no montante de € 86.561,97...*
- b) *...Na parte em que a mesma considera imposto relativo a tributações autónomas num montante de € 91.141,84, em vez da importância de € 45.637,17, que entendem ser a devida, invocando vício de violação de lei por erro da AT na aplicação do direito aos factos...*
- c) *...Mais requerendo o pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia bancária no processo de execução fiscal n.º ...”.*

- d) Donde resulta que *“os Requerentes pretendem, em suma, a anulação do despacho de 13.12.2013 que negou provimento à reclamação graciosa deduzida contra a liquidação controvertida, autuada no Serviço de Finanças de Lisboa-5 com o n.º ...”*.
- e) Por outro lado, *“a Requerida pugna pelo acto tributário impugnado, mantendo as razões de facto e de direito que fundamentaram a decisão de indeferimento proferida em sede de reclamação graciosa”*.

3.2 POR IMPUGNAÇÃO

- a) Refere a Requerida que os Requerentes inscreveram no Anexo G à declaração mod. 3 de IRS do ano de 2012, entregue em 31/5/2013, a alienação das participações sociais detidas nas sociedades W... e I..., obtendo mais-valias no total de € 344,431,44.
- b) A mais-valia obtida com a venda das participações detidas na W... foram de € 241.583,96 (€ 429.716,96 - € 188.133,00) e a obtida com a venda das detidas na I... foi de € 102.847,48 (€ 104.295,00 - € 1.447,52).
- c) Mais refere a Requerida *“que a liquidação de IRS ora impugnada considera a totalidade da mais-valia apurada com a alienação das referidas participações sociais, apurando imposto a título de tributação autónoma de €91.141,84, uma vez que os Requerentes assinalaram no quadro 9 do referido anexo G que não optavam pelo seu englobamento”*.
- d) A Requerida realça o entendimento dos Requerentes no sentido de que as mesmas se qualificavam como pequenas empresas, donde a mais-valia controvertida ser tributada por apenas metade do seu valor, ao abrigo do

disposto no artigo 43.º, n.º 3 do CIRS, a que corresponderia imposto a título de tributação autónoma de € 45.637,17.

- e) Mais refere que os Requerentes apresentaram reclamação graciosa a solicitar a anulação parcial do IRS liquidado, por não ter sido considerada a exclusão de 50% das mais-valias, conforme indicado no anexo G, quadro 8 da declaração modelo 3, invocando que as sociedades em causa são consideradas como pequenas empresas para os efeitos previstos no artigo 43.º, n.º 4 do CIRS.

- f) A reclamação foi indeferida com os fundamentos constantes de fls. 146 a 202 do PA, após uso do direito de audição relativamente ao Projeto de indeferimento da mesma.

3.3 DOS PRESSUPOSTOS PARA A EXCLUSÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO N.º 3 DO ART.º 43.º DO CIRS

A diferença essencial entre os fundamentos dos Requerentes e da AT relativamente aos pressupostos da exclusão tributária de 50% das mais-valias em causa consiste no seguinte:

- a) Os Requerentes sustentam que o artigo 43.º, n.º 4 do CIRS apenas remete para o Anexo do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, pelo que não é necessária a certificação emitida pelo IAPMEI.

- b) E sustentam também que as empresas em causa W... e I... preenchem os requisitos previstos no Anexo do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, necessários à sua qualificação como pequenas empresas.

Por outro lado, a AT diz constatar que os argumentos apresentados pelos Requerentes são manifestamente improcedentes, que impugnam na íntegra, nos seguintes termos:

- c) A AT entende que para aplicação do regime do artigo 43.º, n.º 4 do CIRS, o legislador exige a verificação de dois requisitos cumulativos, sendo um de natureza material e outro de natureza formal.
- d) Quanto ao requisito formal, diz a Requerida que as sociedades em causa não gozavam do estatuto de micro ou pequena empresa certificado através do IAPMEI, válido à data das alienações.
- e) Que a W... esteve certificada como micro empresa apenas no período de 24/4/2008 a 6/11/2009, e a sua certificação como pequena empresa foi revogada a 30/8/2012, ao abrigo do art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 372/2007.
- f) E que a I... está certificada como média empresa desde 11/4/2013. E salienta a AT que o facto de ter iniciado a sua atividade a 27/6/2012 não a impedia de pedir o correspondente estatuto junto do IAPMEI a partir dessa data, nesse caso tendo por base uma estimativa de boa fé, nos termos do n.º 2 do art.º 6.º do referido Decreto-Lei n.º 372/2007.
- g) E quanto ao requisito material, os Requerentes não só não comprovam que os mesmos estejam reunidos, como, ainda, sobretudo no caso da I..., a pretensão dos Requerentes está em contradição com os dados expressamente certificados pelo IAPMEI, os quais terão assentado nos dados de 2012, por ser este o último exercício encerrado.
- h) E mais refere a AT que os Requerentes incorrem em erro de interpretação da lei quanto aos requisitos materiais que invocam, mais concretamente quanto aos dados a considerar para efeito quer do limiar de efetivos, quer dos limiares financeiros legalmente exigíveis, adiante explicitados.

3.3.1 DO PRESSUPOSTO FORMAL

E a AT procura demonstrar, nos termos seguintes, que a sua tese propugnada quanto à exclusão de tributação prevista no n.º 3 do art.º 43.º não prescinde do requisito formal e que este se consubstancia na certificação de micro ou pequena empresa a atribuir pelo IAPMEI, nos termos formalmente exigíveis, válida para o período em questão.

- a) E transcreve o que dispõem os artigos 9.º, n.º 1, alínea a), 10.º, n.º 1, alínea b) e 43.º, n.ºs 1, 3 e 4, todos do CIRS, bem como o disposto nos art.ºs 1.º, 2.º e 3.º, n.º 23no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, sobre a certificação nele prevista, destinada a aferir o estatuto de PME de qualquer empresa interessada em obter tal qualidade e efetuar a respetiva prova, designadamente perante os serviços da administração direta do Estado.
- b) E pretende sustentar que a tese dos Requerentes carece de sustentação legal, por não atender ao elemento sistemático, violando, assim, a unidade do regime jurídico aplicável como um todo, sendo, ainda, uma interpretação que ignora a *ratio* do regime consagrado no CIRS, fundando-se numa interpretação estritamente literal da lei.
- c) Para tanto, a AT faz apelo à interpretação da lei, remetendo para a hermenêutica jurídica prevista no Código Civil, por remissão da alínea a) do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 11.º, ambos da LGT e para o artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil.
- d) E para reforçar a sua tese, a AT conclui que atendendo ao elemento sistemático e analisando o regime jurídico do Decreto-Lei n.º 327/2007, resulta manifestamente a obrigatoriedade de certificação legal de PME pelo IAPMEI através do respetivo certificado, para todas as entidades que intervenham em procedimentos que exijam o estatuto de PME e pretendam comprovar essa qualidade.

- e) E que só o IAPMEI tem competência para verificar e confirmar se as empresas reúnem os requisitos necessários à obtenção da qualificação de micro ou pequenas empresas, conforme previsto no artigo 4.º do Anexo, através do certificado, sem o qual a Requerida não tem como verificar e confirmar se as empresas gozam do estatuto invocado.
- f) E sobre as certificações emitidas pelo IAPMEI relativamente às empresas em causa, conforme documentação nos autos, a AT refere que consta o seguinte:
 - i. A W... esteve certificada como micro empresa apenas no período de 24/4/2008 a 06/11/2009 e que a certificação como pequena empresas foi revogada a 30/08/2012, ao abrigo do art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 327/2007;
 - ii. A I... está certificada como média empresa desde 11/4/2013, tendo por base, naturalmente, os dados referentes a 2012, por ser este o último exercício encerrado, cujas demonstrações financeiras já se encontravam aprovadas a 6/3/2013.
- g) Donde resulta que à data da alienação das participações sociais detidas naquelas sociedades, as mesmas não se encontravam certificadas pelo IAPMEI como micro ou pequenas empresas, ao contrário do que é referido pelos Requerentes e, portanto, certificadas em moldes que não conferem acesso à exclusão tributária pretendida.

3.3.2 DOS PRESSUPOSTOS MATERIAIS

- a) E a AT vem argumentar que, mesmo que o Tribunal adote a tese defendida pelos Requerentes, de que não releva para a exclusão tributária a certificação emitida pelo IAPMEI, então tem de concluir-se que não comprovando os Requerentes que estão reunidos os pressupostos materiais em discussão, os

quais, sendo cumulativos, resulta decaimento da pretensão por falta de comprovação de um desses pressupostos.

- b) E isto porque os Requerentes incorrem em erro de interpretação da lei quanto aos dados a considerar, quer quanto ao limiar dos efetivos quer aos limiares financeiros legalmente exigíveis, por ignorarem, por um lado, os dados das empresas parceiras e associadas e, por outro, por também não comprovarem o número de efetivos de acordo com a noção legal contida no art.º 5.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.

E a AT passa a analisar pormenorizadamente as seguintes questões relativamente às **empresas autónomas, parceiras e associadas. Assim:**

- c) Partindo do disposto nos artigos 3.º e 6.º do anexo ao referido diploma, conclui a AT o seguinte:
- i. Quanto à W... e aos seus dados de 2012, não poderão deixar de ser agregados os dados das suas empresas subsidiárias e associadas, as quais, de acordo com o seu anexo às demonstrações financeiras do exercício, no ponto 3.1 e 6., serão as seguintes:
 - O... , Lda., sobre a qual detém uma participação de 50%;
 - P..., Lda., sobre a qual não refere a % de participação;
 - T... (Cabo Verde), sobre a qual não refere a % de participação;
 - N..., sobre a qual possui uma influência significativa.
 - ii. Quanto à I..., esta teria obtido a sua certificação como média empresa pelo IAPMEI tendo por base os dados do seu último exercício de 2012, numa base anual (considerando que a sua atividade teve início a

27/6/2012), uma vez que as suas demonstrações financeiras foram aprovadas pelo Conselho de Administração a 6/3/2013,

iii. E que a esses dados de 2012 não podem deixar de ser agregados os dados das empresas subsidiárias e associadas da I..., as quais, de acordo com o anexo às demonstrações financeiras do exercício, no ponto 3.1 e 6., serão as seguintes:

- O..., Lda., sobre a qual detém uma participação de 100%;
- W..., Cabo Verde Lda., sobre a qual detém uma participação de 95%;
- Q..., Lda., sobre a qual detém uma participação de 25%;
- N..., sobre a qual possui uma influência significativa;
- Agrupamento complementar de empresas denominado K..., L..., sobre a qual detém uma participação de 20%;
- W... subcontratou a K..., L... para realizar diversas subempreitadas referentes aos projetos em Angola.

d) E a AT realça que, assim sendo, cabe aos Requerentes demonstrar comprovadamente em que consistem as relações existentes com aquelas outras empresas, demonstrando que da agregação de dados que se impunha fazer por força daquele anexo não resulta qualquer “incumprimento” dos referidos limiares para efeitos da exclusão tributária pretendida.

e) E se os Requerentes conseguiram juntar ao processo documentos respeitantes às empresas em causa, como o balanço e folhas de funcionários, por certo, diz a AT, terão acesso aos demais dados das suas empresas parceiras e associadas que se afiguram imprescindíveis à comprovação dos pressupostos legais invocados – já que impende sobre os Requerentes o ónus da prova quanto à exclusão tributária pretendida.

Quanto ao **limiar dos efetivos**, a AT refere o seguinte:

f) Que os Requerentes não lograram alcançar a prova de que não teriam excedido o limiar dos efetivos, quer porque não apresentaram os dados das empresas parceiras ou associadas, quer porque se limitam a referir o número médio de empregados da empresa em 2012.

g) E realça a AT o que é referido no artigo 2.º, n.º 2 do Anexo, que estabelece:

“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.”

h) Mais realça a AT que os Requerentes no artigo 67.º da PI referem que a W... empregava, em 2011, 15 pessoas, conforme resultaria do doc. n.º 8 junto.

i) E no artigo 72.º da PI referem que a I..., que havia sido constituída em 2012, empregou, nesse mesmo ano, 17 pessoas, conforme resultaria do doc. n.º 11 junto.

j) A AT não aceita a afirmação dos Requerentes, por falta de prova e porque quanto ao requisito previsto no artigo 2.º, n.º 2 do Anexo referente ao “limiar de 50 pessoas” é necessário, ainda, atentar ao exigido pelo artigo 5.º do mesmo Anexo, que refere:

“Os efetivos correspondem ao número de unidades de trabalho-ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que tenham trabalhado na empresa em questão ou por conta dela a tempo inteiro durante todo o ano considerado. O trabalho das pessoas que não tenham trabalhado todo o ano, ou que tenham trabalhado a tempo parcial, independentemente da sua duração, ou o trabalho sazonal, é contabilizado em frações de UTA.”

Mais referindo aquela disposição legal que:

“Os efetivos são compostos:

- a) Pelos assalariados;*
- b) Pelas pessoas que trabalham para essa empresa, com um nexo de subordinação com ela e equiparados a assalariados à luz do direito nacional;*
- c) Pelos proprietários-gestores;*
- d) Pelos sócios que exerçam uma actividade regular na empresa e beneficiem das vantagens financeiras da mesma.”*

- k) Ora, reforça a Requerida que do doc. n.º 8, que tem por título *“Folha de férias dos Funcionários (Dezembro/2011)”* apenas resulta que a W..., à data de Dezembro de 2011, tinha 15 trabalhadores.
- l) E que, por sua vez, do doc. n.º 11, que tem por título *“Folha de Férias dos Funcionários (Dezembro/2011)”* apenas resulta que, em Dezembro de 2011, a I... tinha 17 trabalhadores.
- m) O que, deste modo, realça a AT, que os Requerentes não provam que ***“durante todo o ano”***, tal como exigido pelo artigo 5.º do Anexo, as sociedades W... e I... tinham tido menos de 50 efetivos, sendo que estes integram as ***“pessoas que tenham trabalhado na empresa em questão ou por conta dela a tempo inteiro”***, tal como indicado nesse artigo 5.º.
- n) E que, assim sendo, os doc.s n.ºs 8 e 11 apresentados pelos Requerentes não demonstram quanto efetivos tinham as empresas W... (esta em 2011) e I... (durante o ano de 2012).
- o) Nem sequer demonstram se, em Dezembro de 2011, aquelas empresas tinham 15 e 17 efetivos tal como definido no artigo 5.º do Anexo.

- p) Daí que não se conheça se aquelas “*Folhas de Férias dos Funcionários*” incluem todos os tipos de efetivos indicados no artigo 5.º do Anexo, tais como, pessoas que trabalham para essas empresas com um nexo de subordinação com ela e equiparados a assalariados, proprietários-gestores ou sócios que exerçam uma atividade regular na empresa e beneficiem das vantagens financeiras das mesmas.
- q) O que, face ao referido, não se revela suficiente para averiguar do cumprimento do requisito referido no artigo 2.º, e artigo 5.º do Anexo ao decreto-Lei n.º 372/2007.
- r) Mais realça a AT que se atentarmos no número de funcionários referidos, conf. doc.s n.ºs 8 e 11, ambos começam por 19, passando para 27 e depois para 37, terminando, conf. doc. n.º 8 com o número de 73 e com 81 no doc. n.º 11 – o que faz presumir que poderão ter existido outros funcionários durante o ano.
- s) E mais realça que nos anexos à demonstração de resultados junto aos autos resulta que os gastos com pessoal compreendem também remunerações com órgãos sociais que poderão relevar para o efeito em causa, os quais não estarão refletidos no número médio de empregados a que fazem referência as demonstrações financeiras da W... e da I...

Quanto aos **limiares financeiros**, volume de negócios e balanço total, diz a AT que também aqui os Requerentes não lograram efetuar a prova legalmente exigida por não se encontrar devidamente demonstrada a relação existente entre a W... e I... com as suas empresas subsidiárias e associadas, bem como os dados referentes a estas empresas considerados relevantes para o efeito pretendido, tudo nos termos do disposto nas alíneas a) e d) do n.º 1 do art.º 6.º do decreto-Lei n.º 372/2007 e ainda dos art.ºs 3.º e 6.º do respetivo anexo.

3.4 DO ÓNUS DA PROVA

Realça a AT que quer perfilhando-se a tese que o disposto no artigo 43.º, n.º 3 do CIRS não prescinde do certificado do IAPMEI para verificação dos pressupostos da exclusão tributária das mais-valias, quer a tese de que aquele normativo se basta com a comprovação dos pressupostos materiais previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 327/2007, cumpre concluir que a prova necessária não foi minimamente alcançada nos autos e esta recai sobre quem invoca os direitos que diz assistirem-lhe, cfr. artigo 74.º, n.º 1 da LGT e art.º 342.º, n.º 1 do CC.

Também assim decorre do Acórdão do TCA Sul, de 27/2, P.º 07088/13 e da decisão arbitral proferida no processo n.º 10/2013, cujos respetivos excertos cita.

3.5 DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Sobre a alegada violação do princípio da igualdade invocada pelos Requerentes, a AT não acolhe esta posição, remetendo para a Jurisprudência do TC n.ºs 186/90, 187/90 e 289/90, publicados no DR, II Série, de 12/9/90, em que se refere, numa expressão sintética, que o princípio da igualdade, enquanto princípio vinculativo da lei, traduz na ideia geral de *proibição do arbítrio*.

E mais refere a AT que este princípio assenta numa tríplice dimensão, surgindo as duas primeiras como uma emanção do princípio geral da igualdade, previsto no n.º 1 do artigo 13.º da CRP.

E isto é válido também quanto à tributação, comportando quer a generalidade quer a uniformidade dos impostos.

E citando JOÃO RICARDO CATARINO é dele realçado que:

“...na vertente fiscal o princípio da igualdade é hoje visto como expressão direta do princípio geral da igualdade, de reconhecimento expreso no

nosso texto fundamental. [...] Trata-se de um princípio estruturante que não exprime apenas uma dada ideia de igualdade formal, isto é, um conceito de simples igualdade perante a lei. É também visto, sobretudo como igualdade material, isto é, uma igualdade de lei que obriga o legislador quer a não efectuar distinções arbitrárias nem a tratar desigualmente o que é igual (igualdade na lei) ou igualmente o que seja desigual, quer a fazer discriminações visando compensar certas desigualdades fácticas [...]”.

E citando também FREITAS PEREIRA e NUNO SÁ GOMES, referindo o último a este respeito que:

“O princípio da igualdade impõe também a uniformidade na tributação, o que significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos deve basear-se no mesmo critério, ou seja, seguindo o mesmo critério para todos”.

3.6 DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA

Quanto ao pedido de indemnização por prestação de garantia, ao abrigo do artigo 53.º da LGT, a AT defende que este pedido não tem viabilidade legal, por um lado porque a garantia apresentada pelo Requerente para obter a suspensão da execução fiscal não foi mantida por período superior a três anos e, por outro, porque mesmo a ter vencimento parcial o pedido dos Requerentes, não seria forçoso concluir pela inexistência de erro imputável aos serviços, porque estes observaram as certificações emitidas pelo IAPMEI, quer, ainda porque a prova efetuada quanto aos pressupostos em sede de reclamação graciosa foi manifestamente insuficiente.

4. DAS ALEGAÇÕES

Conforme consta da Ata da Reunião realizada no CAAD a 9/7/2014, nos termos e para efeitos do artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem (RJAT), as partes prescindiram de alegações orais ou escritas.

5. DO SANEAMENTO

Requerente e Requerida optaram por não designar árbitro, pelo que o Conselho Deontológico do CAAD procedeu à designação do árbitro José Rodrigo de Castro, que foi aceite pelas partes – Requerente e Administração Tributária e Aduaneira.

O Tribunal Arbitral é competente e foi regularmente constituído no CAAD, no dia 20-05-2014, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respetiva ata.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, ambas são legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O pedido é também legítimo e foi apresentado atempadamente em 18/3/2014, dado que os Requerentes foram notificados pelo Ofício n.º ..., de 17/12/2013, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa em sede de IRS, de que resultou o ato de liquidação n.º 2013..., referente ao exercício de 2012.

Não há nem foram invocadas exceções dilatórias.

6. DA MATÉRIA DE FACTO

6.1 DO PEDIDO ADICIONAL DE PROVA POR PARTE DOS REQUERENTES

Considerando que existiam empresas “*parceiras e associadas*” às empresas W... e I..., objeto central de análise nos autos, relativamente às quais não havia sido feita prova pelos Requerentes de que com as “*parceiras e associadas*” também cumpriam os requisitos do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6/11, para efeitos da aplicação da exclusão tributária prevista no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS,

os autores da PI apresentaram pedido ao Tribunal para procederem a essa prova adicional.

O Tribunal, face ao que dispõe a alínea c) do artigo 16.º do RJAT, bem como o disposto no artigo 411.º do CPC e, ainda, face ao que também dispõe o artigo 14.º do CPPT, deferiu o pedido, ouvida a Requerida, concedendo-lhe um prazo de 10 dias para o efeito.

Posteriormente vieram os Requerentes solicitar um prazo adicional de 10 dias para prestação da prova adicional, prazo que foi cumprido.

6.2 DA RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida vem responder ao pedido dos Requerentes, afirmando que os mesmos, quando da Reunião do artigo 18.º do RJAT afirmaram que nada mais tinham a provar para além da qualificação das empresas W... e I..., pelo que entende: “i) O requerimento apresentado pelos Requerentes não deve ser admitido. Ou caso assim não se entenda, ii) Devem ser julgados improcedentes os argumentos ora apresentados pelos Requerentes, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário de liquidação e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida dos pedidos”.

6.3 DA PROVA ADICIONAL APRESENTADA PELOS REQUERENTES RELATIVAMENTE ÀS PARCEIRAS E ASSOCIADAS

- a) Face aos elementos apresentados adicionalmente quanto às empresas “parceiras e associadas”, que constituem o perímetro das sociedades a considerar, os Requerentes explicitaram pormenorizadamente o enquadramento de cada uma das empresas abrangidas pelo conceito de “parceiras” e “associadas”, com vista a demonstrarem que todas cumprem os requisitos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6/11.

- b) Por outro lado, explicitaram também os critérios de seleção do perímetro dessas sociedades, com a mesma finalidade.
- c) Assim, relativamente às “Associadas”, o critério utilizados pelos Requerentes foi o da Participação/detenção superior a 50% ou do Direito a exercer/sofrer influência dominante, com relevância de 100% dos dados das mesmas – conf. Artigo 32 da PA.
- d) Quanto às “Parceiras” o critério foi o da Participação/detenção de pelo menos 25% até 50%, com relevância proporcional à participação, conf. também Artigo 32.º da PA.
- e) Contestam também os critérios utilizados pela Requerida para definição do perímetro das ditas “parceiras” e associadas”, quando a Requerida refere que *“todas as entidades listadas no ponto 6. do anexo ao balanço e demonstração de resultados da W... (que foi junto à p.i.), por referência a 2011 (e não 2012 como, certamente por lapso, referiu)”*.
- f) E os Requerentes descrevem toda a estrutura acionista da **W...**, sua composição e participação na mesma sociedade, que se manteve inalterada até à data em que alienou a sua participação em 2012, conforme escritura pública de cisão de 1 de Julho daquele ano, que, alegam, não alterou a estrutura ao nível das percentagens na nova sociedade.
- g) E concluem os Requerentes no sentido de que a W... **“não tem qualquer acionista que se qualifique como empresa parceira ou associada nos termos que definiram”** – **a montante**, cfr. Art.º 40 da PA e cfr. doc. n.º 2 junto.
- h) Por outro lado, o Requerente no Art.º 43.º da PA apresenta a respetiva estrutura acionista da W... e a sua composição nas alíneas i) a vi), com alteração à data

da alienação da participação pelo Requerente em 2012, conf. Escritura de 1/6/2012 e cfr. doc. n.º 3.

- i) *Mais refere a estrutura acionista da W... a 1 de Julho de 2012 é exatamente igual à estrutura existente na data da sua constituição, conforme resulta da conjugação contida na escritura pública de cisão, nomeadamente da parte em que se refere que “serão atribuídas aos acionistas da sociedade a cindir [W...] (...) ações (...) **na proporção das respetivas participações***
- j) ***detidas no capital da sociedade W...S.A.”**- Cfr. pág. 6 do Documento n.º 3, com negrito do Requerente.*
- k) E conclui que *“deste modo, a W... **não tem qualquer acionista** que se qualifique como empresa parceira ou associada nos termos anteriormente definidos”*
- l) E alegam também que *“a **jusante** a W... tinha de facto empresas parceiras e empresas associadas, por referência a 31 de dezembro de 2011, que identifica e cuja situação explícita nos seguintes termos:*
- a. As empresas identificadas são as seguintes:
 - i. O..., Lda. (“O...”), sociedade de direito português;
 - ii. W...CV, Lda. (W...CV...”), sociedade de direito cabo-verdiano;
 - iii. Q... (“Q...”), sociedade de direito português; e
 - iv. N..., Lda. (“N...”), sociedade de direito angolano
 - b. E explicitando, referem:
 - c. No que diz respeito à sociedade abreviadamente designada por “O...”, a W... detinha 100% do capital social daquela, pelos que todos os seus

dados foram devidamente considerados para verificação do cumprimento dos requisitos do Anexo, não detendo a O... outras empresas parceiras ou associadas, nem detendo sequer quaisquer participações financeiras.

- d. A W... detinha também, a 31 de dezembro de 2011, 95% do capital social da W CV..., conforme certidão de registo que apresentam, pelo que esta se qualifica associada da W..., pelo que os seus dados foram considerados na totalidade (100%) para verificação do cumprimento dos requisitos materiais definidos no Anexo, mais realçando que esta não detinha qualquer participação financeira.
- e. Relativamente à Q..., outra que os Requerentes qualificam como parceira, concluem que os seus dados devem ser consolidados na proporção dos direitos de votos detidos (25%), para verificação do cumprimento dos requisitos materiais definidos no Anexo, mais realçando que esta não apresenta também outras parceiras e associadas relevantes para a análise de seu ativo, nem detinha qualquer participação financeira, cfr. respetiva IES que junta como documento n.º 9.
- f. Finalmente, no que respeita à N..., a W... é titular de uma procuração irrevogável emitida pelos titulares do capital social da N..., concedendo-lhe plenos poderes de condução, de voto, de dispor, etc., tal como mencionado no anexo ao balanço e às demonstrações de resultados da W....
- g. E os Requerentes entendem que “por prudência, também a N... se qualifica como empresa associada, por se subsumir na alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º do Anexo, pelo que, alega, os dados da N... devem ser consolidados a 100% para cumprimento dos requisitos materiais

definidos no Anexo, mais referindo que esta empresa não tem outras empresas parceiras ou associada, nem detinha qualquer participação financeira, cfr. doc. n.º 10.

- m) Mais referem os Requerentes que a P..., ao contrário do que refere a Requerida, não deve integrar o perímetro das empresas a considerar para verificação do cumprimento dos requisitos materiais, em razão de ter sido liquidada em 31/12/2011, cfr. doc. n.º 11, pelo que o resultado da partilha foi refletido nas demonstrações financeiras da W..., por referência àquela data.
- n) A W... era detentora a 31/12/2011 de 17.500 ações, com o valor nominal de 1 euro, da G..., SA (“G...”), a qual, referem os Requerentes, que apresentava àquela data, um capital social de 50 milhões de euros, cfr. doc. n.º 12, pelo que não se qualificava como empresa parceira ou associada, uma vez que a W... detinha uma percentagem de capital social ínfimo na “G...”, muito inferior ao mínimo de 25% legalmente exigido.
- o) E os Requerentes resumem nos seguintes termos, o perímetro das empresas que devem ser consideradas para efeitos do cumprimento dos requisitos do Anexo, para comprovarem que os limites máximos estabelecidos no n.º 2 do artigo 2.º do Anexo não foram excedidos pela W...:

Sociedade	Tipo de empresa	Relevância dos dados
W...	A própria	100%
O...	Associada	100%
W CV...	Associada	100%
Q...	Parceira	25%
N...	Associada	100%

- p) De seguida os Requerentes procedem à análise de idêntica situação no que se refere à I..., segunda empresa de que foram alienadas participações e que

geraram mais-valias, para as quais reclamam o direito a beneficiar da exclusão de 50%, nos termos do artigo 43.º, n.º 3 do CIRS.

- q) Alegam os Requerentes que a **montante** não existem empresas suscetíveis de se qualificarem também como associadas ou parceiras, por não existirem pessoas coletivas que detenham pelo menos 25% do capital ou dos direitos de voto da I..., conforme descrição que faz da estrutura acionista no artigo 84 do seu documento de prova adicional.
- r) A **jusante**, por outro lado, referem os Requerentes que a I... tinha de facto empresas parceiras e associadas, por referência a 31/12/2012, que identifica:
- i. O...
 - ii. H...
 - iii. Q...
 - iv. N...
- s) E os Requerentes passam a demonstrar, empresa a empresa das identificadas, quais as suas associadas e parceiras relevantes e os seus fundamentos, cfr. doc. 13 a 17.
- t) E terminam apresentado, para facilidade da exposição, um resumo do perímetro das empresas que devem ser consideradas para efeitos de verificação do cumprimento dos requisitos materiais por parte da I...:

<u>Sociedade</u>	<u>Tipo de empresa</u>	<u>Relevância dos dados</u>
I...	A própria	100%
O...	Associada	100%
W CV...	Associada	100%

Q...	Parceira	25%
N...	Associada	100%

- u) De seguida, os Requerentes passaram a indicar, pormenorizadamente, os dados financeiros e os efetivos quer da W... quer da I..., quer das empresas parceiras e associadas, com vista a conhecer-se dos requisitos substanciais que poderão levar à conclusão do seu enquadramento como pequenas empresas.
- v) E mais esclarecem os critérios que os Requerentes utilizaram, em especial quanto aos efetivos, tendo considerado situações por exceção.
- w) Depois passam a descrever pormenorizadamente todos os dados, apresentando quadros de pormenor e apresentando os doc.s 18 a 26, como prova do referido.
- x) E finalmente tiram as conclusões no seu Ponto III, no sentido de terem demonstrado que ambas as sociedades cumprem os requisitos previstos na lei para a qualificação como pequenas empresas.

6.4 DA RESPOSTA DA REQUERIDA À PROVA ADICIONAL APRESENTADA PELOS REQUERENTES

A Requerida vem expor o seguinte relativamente à prova adicional apresentada pelos Requerentes:

- a) A AT não concorda com os Requerentes quanto à invocação da Circular n.º 7/2014, de 29 de Julho da DSIRS, como sendo doutrina que considera não adequada a Certificação feita pelo IAPMEI.
- b) E cita, para tanto, o seguinte extrato da Circular: “*A existência de Certificação emitida pelo IAPMEI, válida à data da alienação das partes sociais, faz presumir a verificação dos requisitos materiais constantes do Anexo ao Decreto-*

Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, pelo que releva como prova bastante do estatuto de micro ou pequena empresa para efeitos do regime previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRIS”.

- c) E mais refere a AT que, conforme artigos 50.º a 56.º em sede de Resposta, a “W... esteve certificada como micro empresa apenas no período de 24/4/2008 a 6/11/2009 e que a sua certificação **como pequena empresa foi revogada a 30/8/2012, ao abrigo do art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, em virtude de ter deixado de preencher os respectivos pressupostos legais**”.
- d) E a AT refere ainda que “A I... **está certificada como média empresa desde 11/4/2013, tendo por base, naturalmente, os dados referentes a 2012, por ser este o último exercício encerrado,** cujas demonstrações financeiras já se encontravam aprovadas a 06/03/2013”.
- e) Donde conclui a AT que “**à data da alienação das participações sociais detidas naquelas sociedades, as mesmas não estavam certificadas pelo IAPMEI como micro ou pequenas empresas**”.
- f) E mais conclui a AT que a “W... viu **revogada a partir de 30/8/2012 a sua certificação como pequena empresa e a I... foi certificada como média empresa com base nos dados de 2012, donde resulta que, em 2012, nenhuma destas empresas esteve certificada pelo IAPMEI como micro ou pequena empresa**”.
- g) Donde, realça a AT, “que o IAPMEI entendeu que as empresas supra mencionadas não reuniam os requisitos materiais para serem qualificadas como pequenas empresas”.
- h) Pelo que considera a AT “que os Requerentes não se podem substituir à análise e ao entendimento do IAPMEI quanto à qualificação das empresas em questão”.

- i) E sobre a prova adicional feita pelos Requerentes, através dos 26 documentos apresentados, que a Requerida contesta, por terem afirmado quando da Reunião do artigo 18.º do RJAT que prescindia de produzir prova adicional, julga a Requerida serem, mesmo assim, insuficientes, por faltarem documentos comprovativos relativos à sociedade “E... – Soluções Eneógicas, Ida.^a, que integra o perímetro das sociedades a considerar.
- j) **Face a todo o exposto, a Requerida vem requerer ao tribunal arbitral, com vista à descoberta da verdade material, que solicite ao IAPMEI relatório que justifique o estatuto atribuído à I... e à W... para o ano de 2012, a fim de se poder efetuar um correto enquadramento dos documentos ora juntos.**

6.5 DA CONTRA-RESPOSTA DOS REQUERENTES À POSIÇÃO DA REQUERIDA SOBRE A PROVA ADICIONAL

Os Requerentes vieram adicionalmente solicitar, por mail de 25 de outubro de 2013, ao IAPMEI, com caráter de urgência, resposta às seguintes questões:

1. W...

Se a W... “...se encontrava validamente certificada, enquanto **micro ou pequena empresa**, até Agosto de 2012, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, tal como parece indicar a certificação PME com efeitos a 5 de maio de 2011, (conforme documento que se anexa).

E a este respeito

Se a I..., se encontrava validamente certificada, enquanto **micro ou pequena empresa**, durante o ano de 2012, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 372/2012, de 6 de Novembro. E esclarece o Requerente que alienou igualmente a

participação social que detinha na I... em Outubro de 2012, enquadrando-se a questão em termos semelhantes aos factos descritos no ponto anterior.

2. O IAPMEI respondeu por mail de 18-10-2013, referindo que:

“Em resposta ao ponto 1. confirma-se a informação prestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a empresa não se encontra certificada como pequena empresa, com efeitos a Junho de 2012.

A empresa efetuou a sua primeira certificação em 24 de Abril de 2008, tendo-lhe sido atribuído o estatuto de micro empresa (válido até ao dia 6 de Novembro de 2009).

*Nesta data comunicou no formulário de certificação que se tinham verificado alterações relevantes, nomeadamente, aquisição de uma participação de 90% na empresa S..., SGPS e de 50% na P..., Lda. Como se tinha declarado que estas empresas iniciaram a sua atividade em 2008 (empresas recentes, sem um exercício económico completo), a certificação foi obtida com recurso a **dados de atividade estimados**. Nestas circunstâncias (n.º 2 e 3 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 372/2007), os dados estimados deviam ser atualizados com os dados definitivos até 20 dias úteis após o prazo legal de entrega da declaração anual contabilística e fiscal do exercício em questão. Tratando-se do exercício de 2009 (primeiro exercício completo das empresas) e, em ambos os casos, de acordo com o declarado, de empresas com exercício económico coincidente com o ano civil, este prazo era de 20 dias úteis após a data limite de entrega da IES de 2010, ou seja, 12 de Agosto de 2010. **Esta operação de confirmação de estimativas nunca foi efetuada**, como se exigia no n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 143/2009, assim, como consequência foi decidida, no dia 13 de Agosto de 2010, a revogação da certificação, com efeitos a partir da*

operação de certificação mais antiga realizada com recurso a estimativas, ou seja, 6 de Novembro de 2009.

Em 21 de Dezembro de 2010, a empresa voltou a certificar-se, com recurso a dados estimados relativos às empresas W... Lda (estimativas relativas a 2010), Q..., Lda (estimativas relativas a 2011) e T...-Tecnologia de Recursos Combinados. Lda (estimativas relativas a 2011).

Em 2 de Agosto de 2011, a empresa, conforme exigido no n.º 3 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, apresentou os dados definitivos relativos ao exercício de 2010 da O..., Lda. Contudo, estava ainda obrigada a repetir esse procedimento no ano seguinte relativamente às empresas Q..., Lda e T..., Lda, para cumprir a mesma obrigação, situação que não se verificou, motivo pelo qual foi decidida, em 30 de Agosto de 2012 [terminados, após prorrogação extraordinária do prazo por parte da ATT para esse ano, a 29 de Agosto, os 20 dias úteis após a data limite de entrega da declaração contabilística e fiscal de 2011 para as empresas com exercício económico coincidente com o ano civil, o que era o caso destas, de acordo com o declarado pela empresa], a revogação da certificação, com efeitos a 21 de Dezembro de 2010.

Deve salientar-se que após esta data, a empresa efetuou três operações de certificação para comunicação de alterações (nos termos do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 372/2007), nas quais se manteve a obrigação anterior, ou seja, as operações em questão foram todas efetuadas com recurso a estimativas, pelos motivos atrás expostos, razão pela qual teriam todas que ser atualizadas com dados definitivos (o que, salienta-se, de acordo com as regras de simplificação em vigor no serviço eletrónico de certificação, aconteceria apenas com a realização de uma operação de certificação única, e não com operações específicas para cada uma dessas operações). Como a operação em questão não foi efetuada, todas estas operações, foram

revogadas no dia 30 de Agosto de 2012, com retroatividade às respetivas datas em que produziram os primeiros efeitos. [Itálico do Tribunal]

Ou seja, o certificado que a empresa invoca no seu e-mail, com decisão de 3 de Agosto de 2012 e efeitos a 5 de Julho de 2011, corresponde a um argumento que ignora por completo a situação global desta certificação, na medida em que tal afirmação não considera o facto relevante do recurso e estimativas na sua obtenção.

*Importa também referir que mesmo que estas operações de certificação (em particular a que se refere com efeitos a 5 de Julho de 2011), não tivessem sido efetuadas com recurso a estimativas, a sua validade nunca seria a do 20.º dia útil após data limite de entrega da IES (29 de Agosto de 2012), uma vez que a empresa estava obrigada a comunicar (artigo 13.º do DL 372/2007), no prazo de 30 dias úteis da ocorrência, a alteração da sua estrutura acionista (que ocorreu em Junho de 2012). **A falta desta comunicação também é sancionável com revogação da certificação** (alínea e) do n.º 2 do artigo 9.º). Neste caso a revogação teria efeitos apenas à data da ocorrência não comunicada.*

Resumindo, o facto de a empresa não ter cumprido o estipulado no n.º 3 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 372/2007 determinou (n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 143/2009 a perda do potencial direito a uma certificação de pequena empresa com efeito entre 21 de Dezembro de 2010 e dd de Junho de 2010 (* da alienação da participação), **uma vez que este direito apenas se adquiria plenamente no momento em que a operação de certificação relativa a 21 de Dezembro fosse completada com a atualização das estimativas e a sua transformação em dados definitivos, através de operação de certificação específica para o efeito.***

Relativamente ao ponto 2. Não se confirma a existência de certificação da empresa em questão como micro ou pequena empresa, uma vez que a mesma nunca requereu a sua certificação em 2012 ou em qualquer momento anterior a esse, no âmbito do Decreto-Lei n.º 372/2007.

Melhores cumprimentos – R... – IAPMEI – Serviço de Certificação PME”.

7. DOS FACTOS PROVADOS

Face ao probatório dos documentos juntos e referidos pelas partes e nas afirmações antes realçadas relativamente a cada um dos pontos, fixa-se a seguinte matéria de facto:

- a) O Requerente A..., contribuinte fiscal n.º ... alienou em 2012 as participações que detinha no capital social das seguintes sociedades:
 - i. W..., S.A.
 - ii. I..., S.A.

- b) Através das referidas alienações, o Requerente apurou o montante de mais-valias de € 344.431,44, conforme decorre do Q. 8 do Anexo G à Declaração mod. 3 de IRS do ano de 2012, conf. doc. n.º 1 junto à P.I.:
 - i. W..., S.A.
€ 241.583,96 (€ 429.716,96 - € 188.133,00)
 - ii. I..., S.A.
€ 102.847,48 (€ 104.295,00 - € 1.447,52)

- c) No Q. 8 da referida Declaração o Requerente fez constar que se tratava de alienação onerosa de partes sociais de micro e pequenas empresas, mencionando os respetivos números de contribuinte das referidas empresas participadas e os respetivos valores de realização e aquisição.

- d) E no Q. 9 o Requerente mencionou que não optava pelo englobamento destes rendimentos.
- e) **Na Declaração mod. 3 respeitante ao mesmo ano de 2012, destinada a uso interno da AT, preenchida pelos Serviços Fiscais com data de 2013-05-31, com o n.º de Lote ... e n.º de declaração..., que constitui o doc. n.º 2 junto à P.I., não se mostra preenchido o Q. 8ª, indicativo de se tratar de alienação onerosa de partes sociais de micro e pequenas empresas.**
- f) Na Nota Demonstrativa da Liquidação de IRS relativa ao mesmo ano de 2012, que constitui o doc. n.º 3 junto à P.I., foi apurado o valor de € 86.561,97 de IRS a pagar, constando da Linha 16 o imposto relativo a tributações autónomas na importância de € 91.141,84, ou seja, relativo à tributação das mais-valias totais de € 344.431,44.
- g) Que os Reclamantes apresentaram em 2013-09-20 uma Reclamação Graciosa contra a liquidação de IRS n.º 2013..., com fundamento na não consideração de 50% da mais-valia resultante da alienação de participações nas empresas identificadas no Anexo G referido nas anteriores alíneas b), c) e d), que foram ali qualificadas como micro e pequenas empresas e, portanto, alegadamente suscetíveis de as referidas mais-valias beneficiarem da exclusão de 50% prevista no n.º 3 do art.º 43.º do CIRS.
- h) Que o pedido foi apreciado e da análise efetuada pelos Serviços de Finanças ao site do IAPMEI, constataram que as referidas empresas não *“estavam certificadas pelo IAPMEI como micro/pequenas empresas, pelo que não estão reunidas as condições previstas na lei, para que a exclusão de tributação ocorra”*.
- i) Com base nesse fundamento, foi elaborado Projeto de decisão de indeferimento, que foi notificado ao reclamante pelo Ofício n.º..., de 3/12/2013, para exercício

do direito de audição, o que foi feito através de documento entrado em 20/11/2013 nos Serviços de Finanças do Órgão Regional, com a respetiva argumentação de que, em síntese, aquelas empresas se qualificam como micro e pequenas empresas e de que não é necessário que seja apresentada certificação pelo IAPMEI.

- j) Apreciados os argumentos expressos pelos Reclamantes em direito de audição, foi mantida a proposta de decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, *“uma vez que os elementos trazidos ao processo não são suscetíveis de alterar o sentido da proposta de decisão de indeferimento do pedido”*.
- k) O Despacho definitivo de indeferimento proferido em 13/12/2013 foi notificado ao Reclamante pelo Ofício n.º..., de 17/12/13, dando-lhe conhecimento de que *“poderá recorrer hierarquicamente, no prazo de 30 (trinta) dias, ou impugnar judicialmente no prazo de 15 dias a contar da notificação, nos termos, respetivamente, dos art.ºs 66.º, n.º 2, e 102.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.
- l) Desta decisão apresentaram os Reclamantes petição de impugnação arbitral em 14/3/2014, nos termos e para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
- m) Os Requerentes apresentaram como elementos de prova da qualidade das empresas, pelos quais se podem constatar alguns indicadores quanto aos efetivos e aos limiares financeiros.
- n) Pelo Balanço da W... do exercício de 2011, conf. doc. n.º 6 junto à P.I. constata-se que o valor de Balanço é de € 6.186.989,00.
- o) E pelo Anexo às Demonstrações Financeiras relativo à mesma Empresa e ao mesmo exercício de 2011, junto como doc. n.º 7, consta do seu ponto 17 a pág.

41 que o volume de Vendas e Prestações de Serviços foi de € 3.953.964,00, reconhecido na Demonstração de Resultados.

- p) E pelo mesmo Anexo pode constatar-se do seu ponto 19 a pág. 43 que o número médio de empregados da empresa em 2011 foi de 14 (sendo de 9 no ano de 2010).
- q) Também pela Folha de Férias relativa a Dezembro de 2011 e à mesma Empresa W..., junta como doc. n.º 8, consta que o número de trabalhadores foi de 15 naquele referido mês de Dezembro de 2011.
- r) Que no respeitante à Empresa I..., foi junto o respetivo Balanço do exercício de 2012, que constitui o doc. 9 junto à P.I., do qual consta que o seu valor é de € 10.330.662,60.
- s) E pelo Anexo às Demonstrações Financeiras relativo à mesma Empresa e ao mesmo exercício de 2012, junto como doc. n.º 9, consta do seu ponto 17 a pág. 34 que o volume de Vendas e Prestações de Serviços, reconhecido na Demonstração de Resultados foi de € 7.269.459,65, pelo que o facto de o valor de Balanço ter excedido os € 10.000,00 não releva, face ao que dispõe o n.º 2 do artigo 2.º do anexo, que refere que bastará o volume de negócios **ou** o balanço não exceder o montante estipulado.
- t) E pelo mesmo Anexo consta do seu ponto 17 – Gastos com pessoal, a pág. 35, que o valor das remunerações pagas em 2012 foi de € 146.494,69 relativos a Órgãos Sociais e € 308.397,97 relativos ao pessoal, no total anual de € 454.882,57 (o que dá uma média mensal de € 454.882,57/12 = € 37.906,88).
- u) E pela Folha de Férias relativa a Dezembro de 2012 e à mesma Empresa I..., junta como doc. n.º 11, consta que o número de trabalhadores foi de 17 naquele

referido mês de Dezembro de 2012, com o total de remunerações pagas de € 64.448,36 (aproximadamente o correspondente ao valor médio de 2 meses, conforme alínea anterior).

v) Segundo o Ponto 6. do Anexo às Demonstrações Financeiras do Exercício de 2012 da I..., pode constatar-se que em 31/12/2012, o investimento em subsidiárias e associadas é o seguinte:

- O..., L.da – detendo a participação de 100%
- W Cabo Verde, L.da, com uma participação de 95%
- Q..., L.da, com uma participação de 25%
- N..., L.da, com uma participação de 100%
- K..., L..., com uma participação de 20%

w) Ainda pelo Anexo às Demonstrações Financeiras do Exercício da W... do ano de 2011, consta do seu Ponto 6. Participações Financeiras – Método de equivalência patrimonial, em 31/12/2011, que o seguinte investimento em subsidiárias e associadas:

- P... – com a participação de € 2.290,00 em 2010 e s/qualquer indicação de participações ou de valor relativamente a 2011;
- O... – s/indicação de participações ou de valor em 2010 e 2011;
- T... (Cabo Verde) – com o valor de € 1.814,00 de participações em 2010 e s/qualquer indicação relativamente ao 2011;

- Q... – com o valor de € 1.250,00 de participações em 2010 e € 1.179 em 2011;
- N... – s/indicação de participações ou de valor em 2010 e 2011.

x) No referido Ponto 6. mais é referido que:

- No exercício de 2011:
- A W... adquiriu 50% de participação na O..., L.da, pelo valor de € 5.000,00;
- A Sociedade P..., L.da foi liquidada no decurso do exercício de 2011;

- As participações nas Empresas O..., T... Cabo Verde e N... estão registadas pelo valor “0”, uma vez que apresentam capitais próprios negativos;
- z. Pelos documentos **juntos adicionalmente** pelos Requerentes fica comprovado que as empresas principais W... e I..., cumprem todos os requisitos exigidos pelo Anexo ao Decreto-Lei n.º 327/2007, de 6/11, face aos Balanços, Demonstrações de Resultados, Anexos às Demonstrações Financeiras e Folhas de Férias, que foram juntas aos autos, face ao total de trabalhadores, à sua natureza e qualidade, bem como face aos elementos respeitantes às empresas parceiras e associadas, no que respeita à informação destas, em particular quanto aos limiares de efetivos e de volume de negócios ou de balanço global, reúnem os pressupostos para a qualificação das empresas em causa como micro ou pequenas empresas.
- aa. Pese embora o facto de existir uma certificação do IAPMEI pela qual se conhece da revogação da qualificação da W... como micro ou pequena empresa com efeitos a 30 de Agosto de 2012, informa o IAPMEI, por *mail* de 18 de Outubro de 2013 enviado aos Requerentes a seu pedido e junto aos autos, **refere que aquela revogação se deve ao facto de não terem sido atualizados pela empresa os dados da mesma e/ou das parceiras e associadas e, portanto, a revogação da qualificação como micro ou pequena empresa, com efeitos retroativos a 21 de Dezembro de 2010 [itálico do Tribunal].**
- bb. E quanto à I... refere o IAPMEI, no mesmo mail, que *“não se confirma a existência de certificação da empresa em questão em 2012 ou em qualquer outro momento anterior a esse, no âmbito do Decreto-Lei n.º 372/2007”*.
- cc. Daí que têm de ser tomadas como válidas as informações e elementos fornecidos pelos Requerentes, já antes referidos, como o permite a doutrina da Circular da AT n.º 7/2014, tanto mais que a falta de elementos a fornecer ao IAPMEI, para uma certificação plena, não é culpa dos Requerentes.

7.1 DOS FACTOS NÃO PROVADOS

Para além dos elementos antes referidos, não apresentaram os Requerentes quaisquer certificados do IAPMEI para se conhecer, pelos mesmos, da qualificação das empresas em causa, como micro ou pequenas empresas, por entenderem que não são legalmente exigíveis e, de facto, assim se entender da doutrina da Circular da AT n.º 7/2004, muito embora pudessem ser documentos bastantes, caso a certificação fosse inequivocamente demonstradora do não cumprimento dos requisitos legalmente exigidos – o que não foi o caso.

8. DO DIREITO APLICÁVEL

De referir, previamente, que muito embora a presente Impugnação Arbitral tenha sido deduzida contra o indeferimento da reclamação de IRS, esse é o objeto imediato, sendo o mediato o ato tributário de liquidação em causa.

Deduzido, portanto, pedido arbitral de indeferimento de uma reclamação graciosa, a impugnação arbitral tem por objeto quer a decisão de indeferimento da reclamação quer o próprio ato de liquidação.

Ao Tribunal compete, portanto, apreciar qualquer ilegalidade cometida na liquidação, ainda que, eventualmente, não suscitada na reclamação.

Posto o referido, deve salientar-se que as questões a apreciar e decidir prendem-se com dois aspetos que se interligam entre si, a saber:

- Quais os pressupostos de exclusão tributária de 50% das mais-valias na alienação das participações detidas pelos Requerentes nas sociedades W... e I..., prevista no n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS (CIRS).

- Como se comprovam os pressupostos legalmente exigíveis, para qualificação das referidas sociedades como micro e pequenas empresas.

Vejamos, então, o direito aplicável:

a) *O artigo 43.º, n.ºs 3 e 4 do CIRS têm a seguinte redação ao tempo:*

“Art.º 43.º - Mais-Valias

...

3. 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 de 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”.[Itálico do Tribunal]

b) Nos termos do anexo ao referido Decreto-Lei pode constatar-se do seu texto o seguinte:

“ANEXO

Artigo 1.º

Empresa

Entende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica (...)

Artigo 2.º

Efectivos e limiares financeiros que definem as categorias de empresas

1 – A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída (...)

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.

Artigo 3.º

Tipos de empresas tomadas em consideração no que se refere ao cálculo dos efectivos e dos montantes financeiros

1 – Entende-se por «empresa autónoma» qualquer empresa que não é qualificada como empresa parceira na acepção do n.º 2 ou como empresa associada na acepção do n.º 3.

2 – Entende-se como «empresas parceiras» todas as empresas que não são qualificadas como empresas associadas na acepção do n.º 3, e entre as quais existe a seguinte relação: uma empresa (empresa a montante) detém, sozinha ou em conjunto com uma ou várias empresas associadas na acepção do n.º 3, 25% ou mais do capital ou dos direitos de voto de outra empresa (empresa a jusante).

No entanto, uma empresa pode ser qualificada como autónoma, não tendo, portanto, empresas parceiras, ainda que o limiar de 25% seja atingido ou ultrapassado, quando se estiver em presença dos seguintes investidores, desde que estes não estejam, a título individual ou em conjunto, associados, na acepção do n.º 3, à empresa em causa:

- a) Sociedades públicas de participação (...)
- b) Universidades (...)
- c) Investidores institucionais (...)
- d) Autoridades locais (...)

3 - Entende-se por «empresas associadas» as empresas que mantêm entre si uma das seguintes relações:

- a) *Uma empresa detém a maioria de direitos de voto dos accionistas ou sócios de outra empresa;*
- b) *Uma empresa tem o direito de nomear ou exonerar a maioria dos membros do órgão de administração, de direcção ou de controlo de outras empresas;*
- c) (...)
- d) (...)
- 4 – (...)
- 5 – (...)

Artigo 4.º

1 - Dados a considerar para o cálculo dos efectivos e dos montantes financeiros são os do último exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual. Os dados são tidos em conta a partir da data de encerramento das contas. O montante do volume de negócios considerado é calculado com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e de outros impostos indirectos.

2 – Se uma empresa verificar, na data de encerramento das contas, que superou ou ficou aquém, numa base anual, do limiar de efectivos ou dos limiares financeiros indicados no artigo 2.º, esta circunstância não a faz adquirir ou perder a qualidade de média, pequena ou micro empresa, salvo se tal se repetir durante dois exercícios consecutivos.

3 – No caso de uma empresa constituída recentemente, cujas contas ainda não tenham sido encerradas, os dados a considerar serão objecto de estimativa de boa fé no decorrer do exercício.

Artigo 5.º

Efectivos

Os efectivos correspondem ao número de unidades trabalho-ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que tenham trabalhado na empresa em questão ou por conta dela a tempo inteiro durante todo o ano considerado. O trabalho das pessoas que não tenham trabalhado todo o ano, ou que tenham trabalhado a

tempo parcial, independentemente da sua duração, ou o trabalho sazonal, é contabilizado em fracções de UTA. Os efectivos são compostos:

- a) Pelos assalariados;*
- b) Pelas pessoas que trabalham para essa empresa, com um nexo de subordinação com ela e equiparados a assalariados `luz do direito nacional;*
- c) Pelos proprietários-gestores;*
- d) Pelos sócios que exerçam uma actividade regular na empresa e beneficiem das vantagens financeiras da mesma.*
- e) Os aprendizes ou estudantes em formação profissional titulares de um contrato de aprendizagem ou de formação profissional não são contabilizados nos efectivos. A duração das licenças de maternidade ou parentais não é contabilizada.*

Artigo 6.º

1 – (...)

2 – (...)

3 – (...)

4 – (...)”

- c) Pelo exposto, conclui-se que a exclusão tributária do saldo das mais-valias respeitante às transmissões previstas na alínea b) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS, somente ocorre quando relativo a **micro e pequenas empresas** não cotadas nos mercados regulamentados da bolsa de valores.
- d) A qualificação das empresas cujas participações detidas foram objeto de alienação é aferida nos termos do estatuído no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6/11, face ao que dispõe o n.º 4 do artigo 43.º do CIRS.
- e) E a prova dessa qualificação é absolutamente indispensável, pois tratando-se da aplicação de uma norma de exclusão tributária de 50% da mais-valia, a AT tem

obrigação de zelar pelos interesses do Estado na liquidação e arrecadação do imposto que se mostrar devido.

- f) Mas também tem obrigação de respeitar estritamente as normas que determinam a forma de proceder para verificação do cumprimento pressupostos legalmente exigíveis para aplicação da referida norma de exclusão – que são os contantes do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.
- g) E não pode exigir aos interessados a apresentação de documentos que eles não têm e, muitas vezes não podem – como é o caso – apresentar, por se tratar de um acionista minoritário.
- h) Pode e deve a AT exigir ao Impugnante os meios de prova previstos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007 e aquele deve apresentá-los, como decorre da decisão arbitral proferida no Processo n.º 10/2013, junta pelos Requerentes.
- i) Assim, não tem qualquer fundamento legal a exigência de Certificado emitido pelo IAPMEI para qualificação das empresas cujas participações foram alienadas em 2012, como defende a Autoridade Tributária e Aduaneira, muito embora se houver Certificado emitido pelo IAPMEI **que prove o não preenchimento dos pressupostos essenciais**, deva atender-se ao que nele é referido.
- j) Esta qualificação, conforme se constata da doutrina da Circular n.º 7/2014, de 29/7, da AT, pode efetuar-se mediante o Certificado do IAPMEI se for voluntariamente apresentado e certificar o não preenchimentos dos requisitos legais para a qualificação das empresas em causa como micro ou pequenas empresas – o que não é o caso - ou pela verificação dos requisitos exigidos nos artigos 1.º e seguintes do Anexo ao referido Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6/11, os quais podem ser comprovados por outros meios, designadamente pelos Balanços, Demonstração de Resultados do último exercício encerrado,

respetivos Anexos e Folhas de Férias, designadamente quanto ao cálculo dos efetivos e dos montantes financeiros, calculados numa base anual, nos termos do artigo 4.º do referido Anexo.

- k) O mesmo se diga quanto às exigências legais relativamente à qualificação das empresas em causa como empresas autónomas, ou seja sem empresas associadas, nos precisos termos prescritos no artigo 3.º do referido Anexo.
- l) E havendo empresas parceiras ou associadas importará conhecer também dos limiares financeiros e de efetivos das mesmas, nos termos do artigo 6.º do Anexo, para qualificação das empresas principais como micro ou pequenas empresas, cujas participações foram alienadas.
- m) E a verdade é que dos elementos juntos pelos Requerentes é possível concluir-se que não foram ultrapassados os limiares de efetivos e financeiros, relativamente a todo o conjunto das empresas em causa e suas parceiras e associadas, devendo os respeitantes a estas ser adicionados aos elementos das empresas principais em causa.
- n) Por outro lado, os Requerentes demonstraram, pela prova adicional, refutando os argumentos da Requerida, os critérios utilizados para se conhecer qual o número de pessoas que nela trabalharam e em que condições, se a tempo inteiro se parcial, quer em 2011 quer em 2012, já que das respetivas Folhas de férias consta o tipo de pessoas que nelas trabalharam.
- o) E toda esta informação foi revelante para a qualificação das mesmas como micro ou pequenas empresas, para que pudessem beneficiar da exclusão tributária das respetivas mais-valias, nos termos do artigo 43.º, nºs 1 a 4 do CIRS.
- p) E se a resposta do IAPMEI ao pedido dos Requerentes vai no sentido de que relativamente à W... a certificação inicialmente emitida tenha sido a de

qualificação como micro ou pequena empresa e posteriormente revogada, **o IAPMEI explicita que tudo fica a dever-se ao facto de a empresa não ter atualizado os seus dados** – a que são alheios os Requerentes – e não pelo facto de terem sido violados os limites legalmente estabelecidos.

- q) E que relativamente à I... nunca chegou a ser emitido qualquer certificado relativamente a 2012.
- r) Relativamente à alegada interpretação inconstitucional em razão da exigência de Certificado do IAPMEI por parte da Administração Tributária, o que, segundo os Requerentes provocaria uma intolerável desigualdade entre acionistas majoritários e minoritários, poderia ser matéria de apreciação obrigatória e relevante, se a decisão se fundasse nos elementos constantes dos Certificados emitidos pelo IAPMEI juntos pela AT.
- s) Certo, porém, é que estes elementos não relevaram para o Tribunal, por também entender não ser este o meio de prova exigível pelo Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6/11 e, portanto, não terem sido fundamento para a decisão.
- t) E relevaram os apresentados, porque os Requerentes esclareceram todas as dúvidas levantadas pela Requerida, muito em especial quanto às empresas parceiras e associadas.
- u) E, conseqüentemente, preencheram os Requerentes os requisitos material e formal para qualificação das empresas em causa como micro ou pequenas empresas, não através do Certificado do IAPMEI, mas dos elementos de prova junto aos autos.
- v) E não foi considerado o Certificado do IAPMEI porque, por um lado, a empresa W... negligenciou a atualização dos dados, facto que não pode ser imputável aos

Requerentes e, por outro, a revogação da qualificação de micro ou pequena empresa jamais ficou a dever-se ao facto de ter desrespeitado os limites legalmente estabelecidos, quer na área financeira, quer na de pessoal ao seu serviço, mas à não atualização dos dados – o que não permite inferir que não reunia os requisitos legalmente exigidos.

- w) E quanto à I... porque jamais foi emitido pelo IAPMEI qualquer Certificado e, portanto, só os elementos de prova juntos poderão servir para avaliar da qualificação da mesma como micro ou pequena empresa, nos termos do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, porquanto, como refere o mail do IAPMEI, de 18/10/2013, já citado, *“não se confirma a existência de certificação da empresa em questão como micro ou pequena empresa, uma vez que a mesma nunca requereu a sua certificação em 2012 ou em qualquer momento anterior a esse, no âmbito do Decreto-Lei n.º 372/2007”*.
- x) E, deste modo, face à prova produzida, considera o Tribunal mostrarem-se preenchidos todos os requisitos legais constantes do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, para a qualificação das empresas W... e I..., no seu todo, como micro ou pequenas empresas.
- y) Quanto ao invocada violação do princípio da igualdade pelos Requerente, em razão de como acionista minoritário não ter meios de se substituir aos órgãos da empresa, ao contrários dos acionistas maioritários, a verdade é que tendo sido utilizados como meios de prova os elementos apresentados, perde toda a validade esta invocação, embora seja verdadeira.

9. DECISÃO

Deste modo, analisada toda a argumentação expendida pelas partes e a prova produzida pelos Requerentes, decide este Tribunal Arbitral Singular julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação da

liquidação da tributação autónoma no valor de € 91.141,84 constante da liquidação de IRS n.º 2013..., do ano de 2012, cujo montante de € 45.637,17 (e não de € 45.504,67, como por lapso consta da P.I.) era objeto de litígio arbitral.

Mais decide este Tribunal Arbitral Singular condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento da indemnização devida, por prestação de garantia bancária para suspensão do processo executivo, ao abrigo do disposto no artigo 53.º, n.ºs 2 a 4, mediante prova a efetuar das despesas efetivamente incorridas, porquanto, pese embora o facto de a garantia ter sido prestada por um período inferior a três anos, ter ficado demonstrado que houve erro imputável aos serviços na liquidação contestada, conforme decorre dos presentes autos de impugnação arbitral e porque a liquidação foi efetuada sem que a AT tenha tido a preocupação de solicitar todos os meios de prova antes de efetuar a referida liquidação.

10. DO VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art.º 306.º, n.º 1 do CPC e art.º 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e art.º 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fixa-se o valor do processo em € 45.637,17.

11. DAS CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem a cargo da Requerida em € 2.142,00, nos termos do artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do Regime da Arbitragem Tributária e do artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2014.

O árbitro singular,

(José Rodrigo de Castro)

—
Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 138.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto, com exceção das transcrições efetuadas, que apresentam a grafia usada pelos respetivos autores.