

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 362/2014-T

Tema: IRS - Tributação de Mais-Valias ; Certificação nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A... (doravante designado por “Requerente”), contribuinte com o número de identificação fiscal (“NIF”) ..., residente na Rua ..., apresentou no dia 30 de Abril de 2014, em conformidade com o disposto no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de tribunal arbitral, de forma a ser declarada a ilegalidade da liquidação adicional de IRS n.º 2014 ..., relativa ao ano de 2012, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 38.027,50, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “ATA”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 26 de Junho de 2014.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 14 de Julho de 2014.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente peticionou a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), n.º 2014 ..., respeitante ao ano de 2012, no montante de € 38.027,50 (com data limite de pagamento de 5 de Março de 2014), importância por si liquidada no dia 25 de Fevereiro de 2014, alegando que a ATA desconsiderou incorrectamente a aplicação do regime estatuído no artigo 43.º, n.º 3 do Código do IRS, que prevê que as mais-valias realizadas com a alienação das partes sociais *“relativas 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”*.

5. Paralelamente, pretende também que lhe seja devolvida a referida importância, acrescida dos juros indemnizatórios legalmente devidos.

6. A ATA apresentou resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não se verificar qualquer vício dos apontados pelo Requerente.

7. Já durante o decorrer do processo, o Requerente terá requerido a apensação da decisão arbitral resultante do Processo n.º 155/2014-T, de 17 de Outubro, que, pela proximidade ao presente, será dissecado em maior detalhe *infra*. Paralelamente, o Requerente juntou, igualmente, ao presente processo a Circular n.º 7/2014, de 29 de Julho.

8. Por despacho de 28 de Novembro de 2014, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, e no seguimento do requerido pela ATA, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

9. Decidiu igualmente, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições das partes nos respectivos articulados, e fixou como data para decisão arbitral o dia 29 de Janeiro de 2015 (importa sublinhar que, na sequência dos documentos posteriormente apensados ao processo, nos termos previamente referidos, revelou-se necessário prolongar

o prazo para a comunicação da decisão arbitral, por um período de dois meses, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT).

10. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (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). Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

11. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Questão a decidir

12. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a seguinte: a sociedade B..., Lda. (“B...”), com o NIF ..., era, para efeitos do apuramento da mais-valia a tributar com a alienação das suas quotas (no âmbito do artigo 43, n.º 3 do Código do IRS), à data dos factos relevantes e tendo por referência o anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, uma sociedade enquadrada como micro ou pequena empresa como alega o Requerente, ou, ao invés, uma média empresa como alega a Requerida (suportada pela certificação do IAPMEI)?

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

13. Examinada a prova documental produzida e o processo administrativo tributário apensado, o tribunal julga provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

I. O Requerente cedeu, em Novembro de 2012, as quotas que detinha na sociedade B..., à sociedade C..., SGPS, S.A. (“C...”) pelo montante de € 320.000.

II. Nos termos das demonstrações financeiras relativas a 2011, conforme os elementos constantes da declaração de Informação Empresarial Simplificada (“IES”) de 2011 que o

Requerente juntou ao processo, a B... apresentou no ano de 2011 um volume de negócios anual de € 2.777.321,06, tendo trinta trabalhadores ao seu serviço (*cf.* Documento n.º 5 apensado pelo Requerente).

III. Paralelamente, nos termos das respectivas demonstrações financeiras relativas a 2012, conforme elementos constantes da IES de 2012, que o Requerente juntou ao processo, a B... apresentou no ano de 2012 um volume de negócios de € 2.253.110,86, tendo trinta e um trabalhadores ao seu serviço (*cf.* Documento n.º 6 apensado pelo Requerente).

IV. Até à data da alienação das participações detidas na B... pelo Requerente, a sociedade nunca tinha requerido a certificação electrónica prevista no Decreto-Lei n.º 327/2007, de 6 de Novembro.

V. O Requerente declarou no campo 801 (quadro 08 – alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários) do anexo G da declaração de IRS modelo 3, respeitante ao ano de 2012, relativamente à alienação referida no n.º I, como valor de realização € 320.000 e como valor de aquisição € 32.500, tendo indicado no quadro 8A do mesmo anexo tratar-se da alienação onerosa de partes sociais de micro e pequenas empresas (tal como demonstrado em anexo constante do processo administrativo tributário).

VI. O Requerente liquidou o montante de € 38.027,50 referente ao IRS sobre a mais-valia gerada sobre o montante referido no ponto anterior (V), já que considerou a mais-valia em apenas 50% (€ 287.500), tributada à taxa autónoma de 26,5%.

VII. O Requerente foi informado pelo Serviço de Finanças de Algés que não era aplicável à alienação referida *supra* (no n.º I) o disposto no n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS porque de acordo com a informação disponibilizada pelo IAPMEI, a B... não possuía a certificação legal PME (nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro), no que respeita ao exercício de 2012.

VIII. O Requerente procedeu ao pagamento do IRS liquidado no montante de € 38.027,50, no dia 25 de Fevereiro de 2014 (*cf.* Documento n.º 4 constante do pedido do Requerente).

IX. Na resposta ao pedido do Requerente, a ATA juntou prova que a B... possui a certificação legal do IAPMEI, nos termos da legislação previamente mencionada, e é, para esse efeito, enquadrada enquanto média empresa (*cf.* Documento único apensado pela ATA na sua resposta ao pedido do Requerente).

X. Por último, e já no decorrer do processo arbitral, o Requerente pediu para ser apensada, enquanto prova, a decisão arbitral n.º 155/2014-T, de 17 de Outubro (também em anexo à presente decisão), a qual versa sobre a alienação de quotas da mesma sociedade (i.e., a B...) por parte de outros sócios, contemporâneos ao Requerente, à C..., sociedade que, como *supra* se expõe, também comprou a quota do Requerente. Nessa decisão fica demonstrado que a certificação legal de média empresa conferida pelo IAPMEI à B... resulta de um erro (tal como ilustrado *infra*). A este respeito ressalve-se que, ao abrigo do artigo 421.º, n.º 1 do Código do Processo Civil, o Tribunal Arbitral dá como provados, para efeitos da presente decisão arbitral, os factos relevantes constantes da decisão mencionada *supra*.

14. A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

15. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

16. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interprete os textos legais pertinentes, importa elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, o qual é constituído pelo disposto no Código do IRS e no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, e respectivo anexo, à data da ocorrência dos factos.

17. Estatui o artigo 43.º do CIRS, o seguinte:

“N.º 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.

(...)

N.º 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 da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50 % do seu valor.

N.º 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”.

18. À data dos factos, o artigo 72.º, n.º 4, previa que “o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, é tributado à taxa de 26,5%”.

19. No que concerne ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, com as alterações resultantes do Decreto-Lei n.º 143/2009 de 16 de Junho, assinala-se que o artigo 1.º deste diploma, estabelece, quanto ao respectivo objecto, que:

“N.º 1. - É criada a certificação por via electrónica de micro, pequenas e médias empresas, adiante designadas por PME.

N.º 2 – A certificação referida no número anterior permite aferir o estatuto de PME de qualquer empresa interessada em obter tal qualidade”.

20. Paralelamente, o artigo 2.º do aludido diploma prevê 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”.

21. Do anexo mencionado no ponto anterior (20), cumpre evidenciar os seguintes preceitos:

22. Nos termos do artigo 1.º “*entende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica. São, nomeadamente, consideradas como tal as entidades que exercem uma actividade artesanal*

ou outras actividades a título individual ou familiar, as sociedades de pessoas ou as associações que exercem regularmente uma actividade económica”.

23. Para efeitos do artigo 2.º:

“N.º 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.

N.º 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.

N.º 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”.

24. Nos termos do artigo 4.º, n.º 1 *“os dados considerados 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”* (sublinhado nosso).

25. Por último, diz-nos o artigo 6.º, n.º 2 que *“os dados, incluindo os efectivos, de uma empresa que tenha empresas parceiras ou associadas são determinados com base nas contas e em outros dados da empresa, ou – caso existam – das contas consolidadas da empresa, ou das contas consolidadas nas quais a empresa for retomada por consolidação. Aos dados referidos no primeiro parágrafo devem agregar-se os dados das eventuais empresas parceiras da empresa considerada, situadas imediatamente a montante ou a jusante da mesma”.*

26. Desta forma, é no presente quadro jurídico que importa decidir a questão sobre a exigência de certificação como PME para efeitos da aplicação da disposição do n.º 3 do artigo 43.º do CIRS.

B) Argumentos das partes

27. A este respeito, o Requerente no seu pedido alegou, em síntese, o seguinte:

28. O Requerente exerce a profissão de médico radiologista e era, em 2012, sócio da sociedade B..., com o NIF ..., cuja respectiva quota alienou, em Novembro desse ano, à C..., pelo montante de € 320.000.

29. Neste contexto, na sua declaração de IRS referente ao exercício de 2012, o requerente indicou no quadro 8, campo 8A do anexo G da declaração modelo 3 do ano de 2012, que a entidade a que respeita a alienação de quotas é micro ou pequena empresa, tendo pago a importância de € 38.027,50, correspondente ao IRS sobre 50% da mais-valia obtida com a venda das suas quotas.

30. Contudo, o Requerente foi posteriormente notificado pelo Serviço de Finanças de Oeiras n.º 3 (Algés), em Dezembro de 2013, para se pronunciar em sede de audição prévia sobre um projecto de decisão que visava corrigir a informação constante do quadro 8A do anexo G da declaração de IRS respeitante a 2012, uma vez que, no entendimento da ATA, a sociedade B... não podia ser considerada micro ou pequena empresa.

31. No âmbito do aludido direito de audição o Requerente fez saber que *“o n.º 4 do artigo 43.º do CIRS remete, quanto à qualificação da empresa a que respeitam as partes sociais alienadas, para o conceito constante anexo ao DL 372/2007. Mas não exige do sujeito passivo que apresente, como prova, o certificado emitido pelo IAPMEI ao abrigo do citado diploma. De resto, não o poderia fazer, pois que o sócio / accionista (ou ex-sócio / accionista) não tem acesso a essa informação (vd. DL 372/2007, artigo 10.º). Esse acesso é reservado à própria empresa ou aos serviços oficiais”*.

32. *“Quanto aos meios de prova que beneficiam nos termos legais da presunção de veracidade juntam-se quatro mapas de cada uma das Declarações IES de 2011 e 2012, onde constam os dados importantes para a classificação da sociedade (B...) como pequena empresa, a saber Rosto da Declaração, Demonstração de Resultados por Naturezas, Balanço e Quadro de Pessoas ao Serviço e Horas trabalhadas”*.

33. Não obstante o direito de audição exercido, a ATA optou por convolar em definitivo o projecto de decisão, e notificou o Requerente, a 3 de Fevereiro de 2014, para que este liquidasse o montante de € 38.027,50 até ao dia 5 de Março de 2014, cujo pagamento foi efectuado pelo Requerente a 25 de Fevereiro de 2014.

34. Desta forma, entende o Requerente que demonstrou, no momento do projecto de correcção referido *supra*, que a sociedade B... era, para efeitos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, uma pequena empresa (juntando as IES respeitantes aos exercícios de 2011 e de 2012 como fundamento).

35. Na opinião do Requerente, a ATA deveria ter apreciado a informação disponibilizada por este, ao invés de exigir a certificação conferida pelo IAPMEI, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, *“apurando, dessa forma, a verdade material”*.

36. Pelo que entende o Requerente que a ATA violou, frontalmente, o princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária (“LGT”). Confirmando o entendimento que já tinha exposto em sede de audição prévia, sobre o n.º 4 do artigo 43.º do Código do IRS, tal como *supra* indicado no ponto 30.

37. O Requerente citou ainda no seu pedido parte da decisão proferida no processo arbitral n.º 40/2013-T, de 10 de Outubro, no qual o árbitro nomeado se pronunciou no sentido de que *“para beneficiar da exclusão tributária prevista no artigo 43.º, n.º 3 do Código do IRS o titular de mais-valias obtidas na alienação de participações sociais de PME não precisa de exhibir necessariamente a certificação emitida nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007”*, podendo a prova ser feita por qualquer outro meio adequado para o efeito.

38. Desta forma, no entendimento do Requerente, os documentos por si apresentados à ATA e novamente apensados no âmbito do processo arbitral (i.e. as IES da B... por referência aos exercícios de 2011 e de 2012), comportam informação bastante para comprovar o enquadramento da mesma enquanto pequena empresa, ao abrigo do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro.

39. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, em síntese, alegou o seguinte:

40. O Requerente suporta o seu pedido de pronúncia arbitral no facto de não terem sido tomados em conta os dados contabilísticos constantes das IES da B..., onde se, alegadamente, demonstra que esta é uma pequena empresa.

41. Contudo a questão, na opinião da Requerida, não está em aferir se a B... reúne ou não as condições para ser qualificada como micro ou pequena empresa para efeitos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro.

42. Com efeito, a liquidação impugnada pelo Requerente assentou no facto da B... ser uma média empresa de acordo com a certificação *online* do IAPMEI. Afirmando que *“não obstante poder não ser exigível a certificação online do IAPMEI, certo é que ela existiu e considerou a B..., no ano de 2012, como média empresa”*.

43. A Requerida afirma que a aludida avaliação *“assentou na aplicação dos conceitos e critérios que constam do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, em particular numa apreciação dos dados da empresa nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do anexo ao citado Decreto-Lei n.º 372/2007”*.

44. Apontando para a certificação efectuada pelo IAPMEI, onde se demonstra que *“a qualificação da B... impôs uma avaliação dos requisitos materiais previstos no n.º 2 do art. 6.º do anexo do citado normativo, aliás, de acordo com os elementos fornecidos pela própria B...”*.

45. Reforçou este entendimento, com o facto de que *“o IAPMEI fez uma avaliação histórica da B..., qualificando este último, nos anos anteriores, de 2010 e 2011, também como Média empresa”*.

46. Concluindo que *“o acto de liquidação em crise assentou no facto da B... não ser uma micro ou pequena empresa, como uma apreciação do preenchimento dos requisitos materiais previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007 demonstrou”*.

47. Por último, e já relativamente à junção do Processo n.º 155/2014-T ao presente processo, a ATA ter-se-á pronunciado no sentido de que a prova documental e testemunhal constante do mesmo não poderia ser agora aproveitada para a presente decisão arbitral, uma vez *“que não foi apresentada, nem requerida, no presente processo”*. Por outro lado, no que respeita à Circular n.º 7/2014, de 29 de Julho, igualmente apensada pelo Requerente, entendeu a ATA que esta em nada altera o enquadramento anteriormente realizado.

C) Apreciação do tribunal

48. No entendimento do presente tribunal, a proposição normativa essencial a ter em consideração para decisão do caso é o n.º 4 do artigo 43.º do Código do IRS que, como acima se citou (n.º 16), dispõe: *“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”*.

49. De acordo com o texto da aludida norma, a definição de micro e pequenas empresas relevante para os efeitos da determinação da aplicabilidade do artigo 43.º, n.º 3 do Código do IRS resulta dos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro.

50. Assim, o que está em causa no n.º 4 do artigo 43.º do Código do IRS é naturalmente uma remissão, que 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 (*cf.* o respectivo artigo 1.º).

51. Até porque o legislador, nos termos do artigo 43.º, n.º 4 do Código do IRS, apenas pretendeu indicar a que tipo de participações sociais podia ser aplicada a exclusão de tributação em 50%, objecto do n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS, remetendo apenas para o anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro.

52. Isto porque é apenas no aludido anexo, tal como resulta do próprio artigo 2.º do mesmo Decreto-Lei, que 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).

53. Nestes termos, atenta a natureza do n.º 4 do artigo 43.º do CIRS, a remissão aí efectuada é unicamente para o anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, e não para este diploma na sua totalidade.

54. Como tal, conclui-se, imediatamente, que não constitui requisito necessário para a aplicação do n.º 3 do artigo 43.º do CIRS a obtenção, pela micro ou pequena empresa que esteja em causa, de certificação electrónica de PME.

55. Contudo, a Requerida vem, no âmbito da sua resposta ao pedido do Requerente, referir que o que está em causa não é a B... possuir ou não a certificação do IAPMEI, que permita ao Requerente beneficiar dessa redução parcial da taxa de IRS quanto às mais-valias apuradas nos termos detalhados *supra*.

56. Citando a Requerida, “*no caso em concreto, a liquidação impugnada não assentou no facto da B... não ter uma certificação online efectuada pelo IAPMEI, mas sim no facto da B... ser uma média empresa de acordo com a certificação online do IAPMEI*”.

57. “*Ou seja, não obstante poder não ser exigível a certificação online do IAPMEI, certo é que ela existiu e considerou a B..., no ano de 2012, como média empresa*”.

58. Neste contexto, entende o tribunal que, no âmbito do presente processo, a liquidação proposta pela ATA assenta não na falta de certificação do IAPMEI como anteriormente exposto, mas, ao invés, no facto de existir uma certificação *online* do IAPMEI que enquadra a B... enquanto média empresa (não permitindo, desta forma, que Requerente beneficie da redução de taxa prevista no artigo 43.º, n.º 3 do Código do IRS).

59. Para melhor se compreender a presente problemática atente-se no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, onde se estatuí no artigo 6.º, o seguinte:

“*N.º 2 - os dados, incluindo os efectivos, de uma empresa que tenha empresas parceiras ou associadas são determinadas com base nas contas e em outros dados da empresa, ou –*

caso existam – das contas consolidadas da empresa, ou das contas consolidadas nas quais a empresa for retomada por consolidação. (...).

N.º 3 - para efeitos da aplicação do n.º 2, os dados das empresas parceiras da empresa considerada resultam as contas e de outros dados, consolidados, caso existam, aos quais se juntam 100% dos dados das empresas associadas a estas empresas parceiras, a não ser que os respectivos dados já tenham sido retomados por consolidação. Para efeitos de aplicação do n.º 2, os dados das empresas associadas à empresa considerada resultam das respectivas contas e de outros dados, consolidados, caso existam. A estes se agregam, proporcionalmente, os dados das eventuais empresas parceiras destas empresas associadas, situadas imediatamente a montante ou a jusante destas últimas, a não ser que já tenham sido retomados nas contas consolidadas, numa proporção pelo menos equivalente à percentagem definida no segundo parágrafo do n.º 2”.

60. Tendo em consideração a norma *supra*, e analisando o documento apensado pela ATA, o tribunal entende que a certificação da B... enquanto média empresa surge da consideração da B..., por parte do IAPMEI, enquanto entidade com empresas associadas e / ou parceiras.

61. Com efeito, só assim se justifica a certificação de média empresa conferida pelo IAPMEI (uma vez que os dados contabilísticos da B... relevantes para esta análise, *per si*, não permitem que esta preencha os requisitos que enquadrem a mesma enquanto média empresa).

62. Todavia, do documento apensado pela ATA à sua resposta, conclui-se que o sócio único da B... era, a 31 de Dezembro de 2012, a C....

63. O que leva o tribunal a questionar-se do seguinte. Face ao aludido documento, como poderia o Requerente ser sócio da sociedade B... se, na informação apresentada pela ATA (i.e., certificado do IAPMEI), o único sócio é a C..., com uma detenção, na totalidade, do capital social da B... a 31 de Dezembro de 2012?

64. De facto, as relações directas e indirectas da B... elencadas na certificação do IAPMEI são respeitantes ao período em que as partes de capital já eram detidas, a 100%, pela C....

65. Ora, o artigo 4.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, estabelece que os *“dados considerados para o cálculo dos efectivos e dos montantes financeiros são os do último exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual”*.

66. Ou seja, importa aferir qual era o enquadramento da B... no momento em que o Requerente alienou a sua quota à sociedade C... (Novembro de 2012). Por outras palavras, e no âmbito do número anterior (n.º 63) importa perceber se a 31 de Dezembro do exercício anterior ao da sua referida alienação (i.e., 2011) a B... era enquadrada, para efeitos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, enquanto pequena ou média empresa.

67. Neste contexto, de forma a melhor analisar o presente assunto, debrucemo-nos sobre a decisão arbitral proferida no Processo n.º 155/2014, de 17 de Outubro (note-se que a mesma foi apensada pelo Requerente ao presente processo).

68. A título introdutório, sublinhe-se que o presente Tribunal não partilha do entendimento vertido pela ATA (*cf.* ponto 47), dando como provadas para a presente decisão os factos constantes do Processo n.º 155/2014-T, de 17 de Outubro, nos termos do ponto 13.X.

69. Neste processo averiguava-se, tal como mencionado *supra*, qual era o enquadramento da sociedade em questão (B...), para efeitos do anexo ao Decreto-Lei, n.º 372/2007, de 6 de Novembro no momento em que dois outros sócios, contemporâneos do Requerente, alienaram, em 2012, a quota detida na B... à C... (sociedade que também adquiriu a participação social que o Requerente alienou).

70. Num primeiro momento, analisemos o depoimento de algumas testemunhas no âmbito da reunião arbitral havida no decorrer do aludido processo:

71. *“O teor dos documentos foi, ainda, confirmado pelos depoimentos de várias testemunhas, que se revelaram coerentes, isentos e alicerçados em razões de ciência sólidas.*

E..., foi gerente e mandatário do Centro de, S.A., até à data da venda das participações sociais pelos requerentes e demais ex-sócios, que ocorreu em 8.02.2012.

Referiu que as únicas sociedades em que a B... detinha participações sociais até essa data eram o Centro de, Lda e o Centro de ... X..., Lda, tendo esclarecido que, até essa data, não havia qualquer tipo de ligação entre o Centro de, S.A. e as empresas C... –, SGPS; H – ... SGPS, SA; ... – ...SA e L... SGPS, nem nunca teve com estas qualquer ligação antes de 08.02.2012.

Referiu ainda, que a certificação pedida junto do IAPMEI foi efectuada em finais de 2012, a 31.12.2012 ou noutra dia de Dezembro de 2012 e que o pedido foi feito por outro membro da equipa” (sublinhado nosso).

72. Depois deste primeiro depoimento, fica desde já esclarecido que, no momento da alienação da quota por parte do Requerente, e em resultado do estatuído no n.º 1 do artigo 4.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, as únicas entidades com quais a B... tinha ligações eram o Centro de, Lda. e o Centro de ... X..., Lda., sendo a primeira sócia das duas últimas.

73. Paralelamente, fica também estabelecido que a certificação do IAPMEI terá sido solicitada em Dezembro de 2012, ou seja, em momento posterior à alienação da quota detida pelo Requerente à C....

74. Não obstante, analisemos agora o segundo depoimento.

75. “M... iniciou funções na ... em 18.06.2012 como responsável pela tesouraria de todo o grupo, incluindo o Centro de, SA. Foi o responsável pelo pedido de certificação de PME por esta empresa, sendo que era a primeira certificação recordando-se que haveria um processo pendente mas não tem a certeza de tal facto.

Referiu que a empresa Centro de ... s, S.A., em 2011 não fazia parte do grupo e que poderá ter havido um lapso no preenchimento dum campo do formulário pois quando referiu a relação desta empresa com as sociedades C... –SGPS; H – ... SGPS, SA; ... –SA e L... SGPS, queria referir-se à actualidade.

Acrescentou que ficou incrédulo quando teve conhecimento desta situação. Todos estes depoimentos e os documentos acima mencionados são intrinsecamente coerentes e corroboram-se mutuamente” (sublinhado nosso).

76. O presente tribunal entende, neste contexto, que o segundo depoimento, vêm confirmar o erro de certificação do IAPMEI, potenciado pelo lapso de M..., pelo que desta forma se considera que a certificação do IAPMEI é, naturalmente, inválida.

77. Em conclusão, o presente tribunal arbitral encontra-se já na posse de informação que lhe permite confirmar que não só a actual certificação *online* foi pedida em momento posterior ao da alienação da quota da B... pelo Requerente ao à C..., como também a mesma (certificação) padece de um erro.

78. Finda esta desmistificação, importa agora apurar qual era afinal o verdadeiro enquadramento da B... para efeitos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro. Ou seja, se há data dos factos relevantes (alienação da quota) a B... era uma pequena ou uma média empresa?

79. Continuemos então a analisar o entendimento vertido pelo árbitro no processo arbitral n.º 155/2014-T, de 17 de Outubro, devidamente verificada através de informação publicamente disponível:

80. *“Cabe, assim, verificar se, face à matéria de facto provada, a sociedade Centro de, Lda., era à data dos factos relevantes, uma pequena empresa como alegam os Requerentes, ou antes uma média empresa como alega a Requerida”.*

81. *“Nos termos do art. 1.º do anexo do Decreto-Lei 372/2007 entende-se por empresa qualquer entidade que, independentemente da sua forma jurídica, exerce uma actividade económica (...). Quanto a este aspecto, é de observar que resulta da matéria de facto provada que a B... exercia uma actividade económica”.*

82. *“Por sua vez, estabelece o art. 2.º, n.º 2, do mesmo diploma que 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”.*

83. *“Dispõe, ainda, o n.º 3 do art. 3.º que:*

a) entende-se por empresas associadas as empresas que mantêm entre si uma das seguintes relações: a) uma empresa detém a maioria dos direitos de votos dos accionistas ou sócios de outra empresa;”

84. *“Por outro lado, nos termos do art. 4.º, n.º 1 do anexo em questão os dados considerados 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 (...).”*

85. *“Daqui decorre que a sociedade Centro de, Lda., tinha à data dos factos relevantes para a sua qualificação como pequena empresa, como empresas associadas, o Centro de ... X..., Lda., da qual era titular de a 65% do capital social e a N..., Lda, da qual era titular de 90% do capital social e que, naquela data, não tinha empresas parceiras” (sublinhado nosso).*

86. *“Nos termos do art. 6.º do referido anexo:*

Os dados, incluindo os efectivos, de uma empresa que tenha empresas parceiras ou associadas são determinados com base nas contas e em outros dados da empresa, ou – caso existam – das contas consolidadas nas quais a empresa for retomada por consolidação.

(...)

Aos dados referidos no primeiro e segundo parágrafo devem juntar-se 100% dos dados das eventuais empresas directa ou indirectamente associadas à empresa considerada, que não tenham sido retomadas por consolidação nas contas.

3 – Para efeitos da aplicação do nº 2, os dados das empresas associadas à empresa considerada resultam das respectivas contas e de outros dados, consolidados, caso existam (...).”

87. *“Assim sendo, aos dados da empresa Centro de, Lda., há que adicionar os dados das empresas associadas acima referidas.*

Ora, tal como resulta do probatório, no ano de 2011, o Centro de, Lda, o balanço anual da empresa era de € 1.245.435,79, o volume de negócios de € 2.777.321,06 e o número de trabalhadores de 28.

Por outro lado, o Centro de ... X..., Lda., tinha balanço anual de € 201.431, volume de negócios de € 205.153,54 e 3 trabalhadores.

Por sua vez, a N., Lda, tinha balanço anual de € 97.387,14, volume de negócios de € 82.519,54 e 3 trabalhadores.

Por conseguinte, considerando os dados das três empresas, o volume de negócios anual era de € 3.064.995,51, o Balanço de € 1.544.253,93 e o número de trabalhadores de 34, pelo que a empresa Centro de, Lda, à data dos factos relevantes, era uma pequena empresa face ao art.º 2, n.º 2 do anexo ao Decreto-Lei n.º 72/2007, de 6 de Novembro (sublinhado nosso).

Assim sendo, nos termos do art. 43.º, n.º 3, do CIRS, o saldo das mais valias apuradas apenas poderia ser considerado em metade do seu valor não podendo, pois, deixar de proceder a pretensão anulatória dos impugnantes” (sublinhado nosso).

88. Ora face a esta demonstração clara do sucedido, e tendo em consideração não só os dados ilustrados *supra*, devidamente validados, como também todo o enquadramento previamente realizado e as provas produzidas, o presente tribunal é da opinião que se encontra reunida evidência suficiente para que se prove que a B... era, no momento em que o Requerente procedeu à alienação das suas quotas, uma pequena empresa, ao abrigo do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro.

89. Com efeito, se dúvidas houvesse quanto a qual enquadramento a conferir à sociedade B... no âmbito do referido anexo, em resultado da assimetria da informação prestada, estas foram dissipadas com a explanação resultante da decisão arbitral n.º 155/2014-T, a qual desde já aplaudimos.

90. Neste contexto, o presente tribunal entende que se deve proceder à anulação da liquidação adicional efectuada pela ATA, nos termos *supra* expostos e se promova, dessa forma, ao reembolso do montante pago pelo Requerente.

D) Dos juros indemnizatórios

91. Para além do reembolso do imposto pago indevidamente, o Requerente terá ainda pedido a condenação da ATA ao pagamento de juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento até integral restituição do montante pago em excesso.

92. Prevê a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, o que se deve entender, em conformidade com o artigo 100.º da LGT, aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, como abrangendo o pagamento de juros indemnizatórios, em consonância, aliás, com o disposto no n.º 5 deste mesmo artigo 24.º do RJAT.

93. Neste contexto, esclarece o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

94. Tendo em consideração que, no caso em apreço, se verifica a ilegalidade do acto de liquidação, o qual é imputável à ATA, que, por sua iniciativa, na liquidação impugnada, procedeu à incorrecta interpretação e aplicação ao caso da normatividade substantiva analisada *supra*, tem o Requerente direito, em conformidade com os artigos 24.º, n.º 1, al. b) do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do imposto pago em excesso no montante de € 38.027,50 e aos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do Código do Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), calculados sobre a indicada quantia de € 38.027,50 desde 25 de Fevereiro de 2014, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até ao integral reembolso do montante referido.

IV. Decisão

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal e anular a liquidação de IRS de 2012, da qual resultou imposto a pagar adicional no montante de € 38.027,50, respeitante à tributação integral da mais-valia relativa à transmissão das quotas da sociedade B..., a qual apenas pode ser considerada em 50% do seu valor, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.ºs 1, 3 e 4 do Código do IRS;

B) Condenar a Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do CPPT, no pagamento dos juros indemnizatórios, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, calculados sobre a quantia paga em excesso de € 38.027,50 desde 25 de Fevereiro de 2014 até o integral reembolso do montante referido; e

C) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 38.027,50, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, 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 (“RCPAT”).

VI. Custas

De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 23 de Janeiro de 2015

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)