

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 510/2014-T**

**Tema: IRS – Micro e pequena empresa; Tributação de mais-valias; Artigo 43º-3, do CIRS**

## DECISÃO ARBITRAL

### **I. Relatório**

1. No dia 23-07-2014, os contribuintes A, NIF ..., e B, NIF ..., apresentaram um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares e Juros Compensatórios, referente ao período de tributação de 2010, no valor global de € 202.135,83, com o n.º 2014....

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitros os Senhores Doutor Juiz José Poças Falcão, Professora Doutora Paula Rosado Pereira e Professor Doutor Luís Menezes Leitão, disso notificando as partes.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, as seguintes:

4.1 Em 22 de Novembro de 1995, o Requerente A, celebrou com a C, LDA um contrato de franquia, para exploração de um restaurante, sob a insígnia D, na ..., n.º ..., na cidade do Porto.

4.2 Posteriormente, em 23 de Novembro de 1995, ao abrigo de um contrato de cessão da posição contratual, a qualidade de franquiado no contrato supra referido passou para a esfera jurídica da sociedade E — ....

4.3 O capital social da "E" encontrava-se repartido pelos sócios A e B na proporção de 99,60% e 0,40% respectivamente.

4.4 No ano seguinte, em 18 de Setembro de 1996 A, outorgou com a C, LDA um contrato de franquia, para exploração de um restaurante, sob a insígnia D, sito no ..., na ..., ..., Loja ..., Porto.

4.5 Em virtude de contrato de cessão da posição contratual, celebrado em 19 de Setembro de 1996, a qualidade de franquiado no contrato supra referido passou para a esfera jurídica da sociedade "F - GESTÃO DE UNIDADES HOTELEIRAS".

4.6 O capital social da "F" encontrava-se repartido pelos sócios A e B na proporção de 98,00% e 2,00% respectivamente.

4.7 Os contratos de franquia concluídos entre as partes outorgantes prevê um conjunto de restrições ao exercício da actividade de restauração que limitam o poder de decisão e actuação do franquiado.

4.8 Considerando o total de unidades de trabalhadores na E e na F, apuramos um número de efectivos inferior a 50: no ano de 2009, a E apresentava 44 efectivos, e a F 46 efectivos.

4.9 Do mesmo modo a E em 2009 apresentava um volume de negócios de € 976.879,18, e a F, apresentava um volume de negócios de € 758.907,97.

4.10 Em 15 de Novembro de 2010, os contribuintes A e B venderam as suas participações sociais nas sociedades E e F à sociedade G, pelo preço de € 1.900.000,00.

4.11 Em 30 de Maio de 2011 procederam à entrega da Modelo 3 de IRS referente ao período de tributação de 2010, com menção expressa de que obtiveram uma mais-valia de € 1.825.060,10.

4.12 Por qualificarem a E e a F como micro e pequenas empresas, apenas sujeitaram a tributação 50% da mais-valia obtida e declarada — € 912.530,05.

4.13 A mais-valia foi tributada à taxa de 20% e o IRS objecto de liquidação.

4.14 A incidência de IRS sobre os ganhos obtidos com a alienação de participações sociais, como forma de fomento ao investimento em micro e pequenas empresas o legislador, excluiu da tributação 50% dos ganhos obtidos na venda de participações sociais destas empresas.

4.15 Para tal desiderato, estatui-se no n.º 3 do art.º 43º do CIRS que ficam excluídos de tributação em IRS “O saldo (...) respeitante às transmissões previstas na alínea la) 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”, concretizando-se no n.º 4 do art. 43º do CIRS que “para efeitos do número anterior entende-se por micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei 372/2007, de 6 de Novembro”.

4.16 Os requerentes consideram que a certificação do estatuto de PME para efeitos de demonstrabilidade do estatuto de micro e pequena empresa nos termos do plasmado no art. 43º, n.º 3 e 4 do CIRS, não é exigível como condição de redução da base de tributação.

4.17 Sustentam assim que por via da interpretação literal do n.º 3 e 4, do art. 43º do CIRS, não poderá deixar de se concluir que o legislador restringiu a remissão ao ANEXO ao Decreto-Lei n.º 372/2007, para com base nos conceitos e pressupostos fixados no ANEXO ao Decreto-Lei n.º 372/2007 se qualificar determinada empresa como de micro e pequena empresa.

4.18 Conforme refere o art. 1º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007: “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. ”

4.19 Considera-se na categoria de pequena empresa “(...) uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.” (cfr. Art. 2º, n.º 2 do Anexo do Decreto-Lei n.º 372/2007), merecendo a qualificação de micro empresa “(...) uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não exceda 2 milhões de euros. ”

4.20 Integram a natureza de empresas associadas nos termos do n.º 3 do art. 3º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372 /2007 " (...) as empresas que mantêm entre si uma das seguintes relações:

- a) Uma empresa detém a maioria dos 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 outra empresa;
- c) Uma empresa tem o direito de exercer influência dominante sobre outra empresa por força de um contrato com ela celebrado ou por força de uma cláusula dos estatutos desta última empresa;
- d) Uma empresa accionista ou associada de outra empresa controla sozinha, por força de um acordo celebrado com outros accionistas ou sócios dessa outra empresa, a maioria dos direitos de voto dos accionistas ou sócios desta última.

4.21 Consideram-se empresas associadas “as empresas que mantenham uma das relações acima descritas por intermédio de uma pessoa singular ou de um grupo de pessoas singulares que actuem concertadamente são igualmente consideradas empresas associadas desde que essas empresas exerçam as suas actividades, ou parte delas, no mesmo mercado ou em mercados contíguos.” (cfr. art. 3º, n.º 3 do Anexo do Decreto-Lei n.º 372/2007).

4.22 Prescrevendo-se de forma expressa que se entende (que para o efeito) “(...) por mercado contíguo o mercado de um produto ou serviço situado directamente a montante ou a jusante do mercado relevante. ” (Cfr. art. 3º, n.º 3 do Anexo do Decreto- Lei nº 372/2007).

4.23 Em face da qualificação de micro e pequena empresa, ou de empresas associadas estatuída no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007, são consideradas empresas assimiladas aquelas em que a relação entre as empresas associadas, ocorre por intermédio de uma ou mais pessoas singulares que actuem de modo concertado, no sentido de que os investidores e/ou titulares do capital social das empresas susceptíveis de serem associadas, podem de forma directa ou indirecta decidir a actividade societária de ambas as empresas, como sendo uma unidade económica una.

4.24 O Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007 não oferece um conceito de "mercado relevante", ao abrigo da Recomendação da Comissão, de 6 de Maio de 2003, deverá acolher-se a definição do Comunicado da Comissão para efeitos de direito comunitário da concorrência (cfr. considerando n.º 12 da Recomendação da Comissão, de 6 de Maio de 2003).

4.25 Considera-se mercado do produto relevante aquele que “compreende todos os produtos e/ ou serviços considerados permutáveis ou substituíveis pelo consumidor devido as suas características, preços e utilização pretendida.”

4.26 Do mesmo modo, considera-se mercado geográfico relevante aquele que “(...) compreende a área em que as empresas em causa fornecem produtos ou serviço, em que as condições da concorrência são suficientemente homogéneas e que podem distinguir-se de áreas geográficas vizinhas devido ao facto, em especial, das condições de concorrência serem consideravelmente diferentes nessas áreas.”

4.27 Por referência aos critérios de cálculo dos limites financeiros e de efectivos sustentam os Requerentes que tanto a E como a F, não excedem os limites contemplados no n.º 2 do art. 2º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, devem as mesmas (individualmente) ser qualificadas como pequenas empresas, nos termos definidos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.

4.28 Efectivamente, no espírito do n.º 3 do art. 3º do Anexo ao Decreto-Lei 372/2007, consideram-se duas ou mais empresas, como empresas associadas, sempre que pelas funções e decisões económicas e de gestão encetadas por uma ou mais pessoas singulares que actuam concertadamente entre si, permitam que as empresas possam materialmente ser consideradas uma unidade económica (ainda que formalmente não tenham nenhuma relação entre si).

4.29 O empresário que assume a posição de franquiado tem o seu poder de gestão na actividade quotidiana do estabelecimento comercial circunscrita ao seu direito de uso e fruição da imagem comercial.

4.30 Assim e nos exactos termos dos contratos de franquia outorgados entre as partes, nem o sócio a, nem a sócia B, detinham qualquer autonomia na tomada de decisões comerciais das empresas em causa, de molde a que a E e a F fossem ou pudessem ser consideradas uma entidade económica única a alienação das

participações sociais, por parte dos sócios A e B, por se reportarem a pequenas empresas, beneficiam da exclusão parcial de tributação contemplada no n.º 3 do art. 43.º do CIRS.

4.31 De acordo com a formulação do n.º 1 do art. 4.º da LGT, “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária, ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

4.32 Dispõe o art. 78.º do CPPT que “quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria colectável efectiva do contribuinte”.

4.33 Assim, gozando o sujeito passivo de uma presunção legal a seu favor, está dispensado da prova do facto presumido, pelo que tendo a impugnante a sua escrita organizada segundo a lei, não necessita de provar a veracidade dos dados que dela constam (cfr: arte. 349.º e 350.º do CC).

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu nos seguintes termos:

5.1 Em sede de procedimento inspectivo à sociedade que adquiriu as participações sociais em questão, G SGPS, Lda (doravante designada somente como G), NIPC ..., não foi possível esclarecer se a E e a F são, de facto, micro ou pequenas empresas, pois não foi exibido certificado respectivo emitido pelo Instituto de Apoio a Pequenas e Médias Empresas (IAPMEI).

5.2 Existindo dúvidas sobre a classificação quanto à dimensão atribuída à E e F na declaração de rendimentos dos Requerentes referente a 2010, foi proposta acção interna de inspecção, de onde resultou a ordem de serviço n.º OI....

5.3 Em face das dúvidas originadas em sede de procedimento inspectivo à sociedade que adquiriu as participações sociais em questão, G, e por forma a cumprir com o estipulado na lei, bem como nas instruções – expressas e públicas, foram os Requerentes notificados por ofício n.º ..., de 2013-11-25, através de carta registada com aviso de receção (...) endereçada para o seu domicílio fiscal, para, no prazo de 15 dias, remeter:

- Certificados emitidos pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação I.P. (IAPMEI, I. P.) que permitam aferir o estatuto de micro ou pequena empresas das sociedades E- ..., Lda, e F - Gestão de Unidades Hoteleiras, Lda. Esses certificados têm que se reportar temporalmente às contas do exercício de 2009, que corresponde ao último exercício contabilístico encerrado antes da data das transacções mobiliárias que originaram a mais-valia em questão.

5.4 Em sede de resposta ao solicitado pelos Serviços Inspectivos da Requerida, os Requerentes, em 2013-01-06, não tendo apresentado qualquer certificado do IAPMEI, afirmaram que

- A prova de pequena ou micro empresa pode ser feita através de documento alternativo à certidão a emitir pelo IAPMEI, conforme parecer do Revisor Oficial de Contas que foi anexado;

- É legítimo considerar que uma entidade que cumpra os requisitos como micro ou pequena empresa possa beneficiar do tratamento fiscal mais favorável independentemente de estar ou não certificada;

5.5 Não colhendo os argumentos dos Requerentes, devidamente escalpelizados e rebatidos pelos Serviços Inspectivos da Requerida, foi elaborado o correspondente Projecto de Relatório e, concomitantemente, foram aqueles notificados por carta registada, através do ofício n.º 3474/0505, de 2014-01-16 (Registo n.º ..., de 2014-01-17), para exercer, no prazo de 15 dias, o seu Direito de Audição, nos termos do art.º 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.º 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

5.6 Os Requerentes exerceram o Direito de Audição através de documento que deu entrada na Direcção de Finanças do Porto, em 2014-02-03 (entrada n.º...).

5.7 Não tendo colhido os argumentos aduzidos, nem tendo os Requerentes trazido elementos novos que obstassem às conclusões dos Serviços Inspectivos da Requerida, foi o Projecto de Relatório convertido em definitivo e notificado aos Requerentes por carta registada, através do ofício n.º 11466/050, de 2014-02-19 (Registo n.º ..., de 2014-02-20).

5.8 O n.º 3 do art.º 43.º do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, prevê que o saldo apurado entre as mais valias e a menos valias realizadas no

mesmo ano, respeitantes às transmissões onerosas de partes sociais de micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentados ou não regulamentados na bolsa de valores, quando positivo, seja considerado apenas em 50% do seu valor.

5.9 Por remissão expressa do n.º 4 do art.º 43.º do CIRS, 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 (alterado pelo Decreto-Lei n.º 143/2009, de 26 de Julho), diploma que define o procedimento de certificação por via electrónica de micro, pequenas e médias empresas (“PME”), da competência do IAPMEI.

5.10 Nos termos do art.º 2.º daquele Anexo verifica-se que a qualidade de PME dependente, essencialmente, da verificação de um conjunto de requisitos materiais – (i) os efectivos e (iii) os limiares financeiros – tendo como referência os dados do ultimo exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual (cfr. art.º 4.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 373/2007).

5.11 Assim a qualificação de micro ou pequena empresa para efeitos de aplicação daquele normativo, deve assentar na realidade matéria das entidades cujas partes sociais foram objecto de transmissão onerosa, com base na verificação dos requisitos materiais vertidos no Anexo à data de alienação impendendo sobre os sujeitos passivos o respectivo ónus da prova, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT.

5.12 No entanto, não existindo certificação de PME, sempre terão que se verificar os requisitos materiais constantes do Anexo, pelo que, e estando perante um verdadeiro benefício fiscal, atentos aos disposto no n.º 1 do art.º 65.º do CPPT, aplicável ex vi n.º 3 do art.º 5 do EBF e alínea d) do n.º 1 do art. 54.º da LGT, sempre caberá ao interessado fazer prova dos pressupostos de que depende o benefício, i.e., demonstrar inequivocamente que se encontram reunidos tais requisitos.

5.13 A existência de certificação emitida pelo IAPMEI, válida à data da alienação das partes sociais impõe a verificação dos requisitos materiais constantes no Anexo, pelo que releva, como prova bastante do estatuto de micro, pequena ou média empresa para efeitos sujeição ou exclusão do regime previsto nos n.ºs 3 e 4 do CIRS.

5.14 Ora, à data da alienação das participações sociais, e no que concerne às duas empresas alienadas, ambas as empresas se encontravam certificadas com o estatuto de “Média”.

5.15 Deste modo, não tendo o IAPMEI considerado que a F e a E eram pequenas ou micro empresas, não pode quer a Requerida e, bem assim, os seus Serviços Inspectivos, considerar de forma diversa em sede de procedimento tributário., substituindo-se, deste modo, à informação prestada pela única entidade com competência legalmente atribuída para o fazer.

5.16 Aliás, cumpre destacar que estando as empresas certificadas com o estatuto de “média”, não poderiam beneficiar do regime de exclusão de tributação em 50%, previsto no n.º 3 do art.º 43.º do CIRS, falecendo in totum o presente pedido de pronúncia arbitral.

5.17 De acordo com o n.º 2 do art.º 1.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, 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.

5.18 Uma micro empresa é aquela que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

5.19 Os dados considerados para o cálculo dos efectivos e dos montantes financeiros são os do último exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual. A qualidade de micro, pequena e média só é adquirida ou perdida se os limites forem ultrapassados durante dois exercícios consecutivos, conforme disposto no n.º 2 do art.º 4.º do Anexo.

5.20 Conforme expresso no art.º 3.º do Anexo, as empresas podem ser qualificadas como autónomas, associadas ou parceiras.

5.21 No caso de as empresas serem qualificadas como autónomas, a determinação dos dados relevantes para a classificação da dimensão da empresa efectua-se unicamente com base nas contas da mesma, enquanto que no caso de empresas parceiras ou associadas os dados das empresas são agregados de acordo com os critérios estabelecidos.

5.22 No caso em apreço, verifica-se que a E e a F são susceptíveis de serem consideradas associadas, dado que são controladas por uma pessoa singular (A) ou por um grupo de pessoas singulares que actuam concertadamente (A e B) e exercem as suas actividades no mesmo mercado - ambas as empresas são restaurantes (D) comercializando os exactíssimos mesmos serviços e produtos – de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 3.º do Anexo.

5.23 No âmbito de um mesmo mercado [duas empresas detidas pelas mesmas pessoas singulares, que operam no mercado de fastfood, em concreto restaurantes da D em regime de franchising] não se vislumbra a relevância de trazer à colação o conceito jurídico económico de mercado contíguo.

5.24 Com efeito, os Requerentes alegam que as empresas detidas pelos mesmos não fazem parte do mesmo mercado relevante, tendo em conta a Recomendação n.º 2003/361/CE da Comissão europeia e definição de mercado relevante para efeitos do direito Comunitário da concorrência, e, por conseguinte, não devem ser adicionados aos dados das diferentes sociedades para efeitos de classificação e dimensão das sociedades.

5.25 Certo é que é em face do contrato de franchising que se pode afirmar, sem margem para dúvidas, que as empresas e os seus sócios actuam de forma concertada, o que per si, não impede que se conclua que, não obstante, concorram entre si.

5.26 A ausência na tomada de decisões comerciais das empresas em causa, não tem e não pode ter o sentido que aqueles lhe pretendem atribuir, minimizando as decisões de gestão e operacionais, em detrimento das decisões comerciais que são tomadas pelo Franquiado, nos termos do contrato de franquia, as quais foram aceites por aquele.

5.27 O facto de se operar sobre critérios de normalização da marca não significa que as empresas não possam ser consideradas associadas nos termos do Anexo e portanto o podem ser que assim foi declarado pelo gerente (e sócio maioritário).

5.28 Temos, pois, que os Requerentes criaram eles próprios uma SGPS, a G SGPS, LDA, por força do carácter intuitu personae dos contratos de franquia, do teor (e limitações, que como advogam os Requerentes são tantas que não lhes permite serem consideradas empresas económica, financeira, comercial e juridicamente

independentemente uma da outra) dos mesmos e, sobretudo, por que tem que ser o próprio franqueador a consentir a organização/associação/ agregação das sociedades numa SGPS.

5.29 Todas as sociedades têm a sede na mesma morada, carácter per si revelador da interdependência das empresas e dos seus sócios, em todas estas sociedades o Gerente é A, sendo que nas sociedade que ora nos ocupam em específico, i.e., a F e a E, a gerência é partilhada entre A e B.

5.30 De toda a argumentação aduzida pelos Requerentes, verifica-se que não é evidente que as diferentes sociedades não possam ser consideradas associadas para efeito do Anexo, e em consequência encontrando-se excluídas do âmbito de aplicação do n.º 3 do art. 43.º do CIRS:

a. Desde logo, porque foi o próprio Requerente que em formulário para o efeito, de modelo oficial o qual serviria de base à exclusão de tributação em 50% da mais valia obtida, que declara que as empresas são Associadas, acompanhando ele próprio a posição da Requerida *ab initio* de que os requisitos materiais para a exclusão de tributação não se encontram preenchidos.

b. De todo o modo, mesmo que não houvesse a declaração dos requerentes naquele sentido, sempre se diria que da argumentação da Requerida não se pode concluir o por si pretendido, atento que o modelo do contrato de franquia do D.

5.31 Verifica-se que os ora Requerentes, além da E e F, também detêm e detinham a H - ..., Lda. (adiante apenas H, NIPC: ..., que igualmente se dedica à actividade de restauração (D das Antas).

5.32 A H tem o capital social de €100.000,00, dos quais 99% são detidos por A e 1% por B. A gerência dessa empresa foi desde sempre da responsabilidade de A.

5.33 De acordo com os elementos recolhidos, verifica-se que o limite de 50 pessoas se encontra largamente ultrapassado quando são tomados em consideração os valores agregados de todas as empresas associadas. E, sublinhe-se, que ainda que não se considerasse a H, o mesmo efeito resultaria do somatório agregado das 2 empresas em questão, i.e., a E e a F.

5.34 Os Serviços Inspectivos da Requerida, cumprindo o disposto nos arts. 5 e 6 do Anexo procederam aos cálculos supra considerados, concluindo de forma inelutável

que a E e a F sendo empresas associadas não congregam os requisitos do Anexo por forma a serem consideradas como pequenas empresas sendo, ao invés, empresas médias, em consonância com os certificados do IAPMEI (cf. fls. 31 e ss do Processo Administrativo ora junto e fls. 31 e ss do Controlo Interno do Processo Inspectivo), e destarte, excluídas do âmbito de aplicação do n.º 3 do art. 43.º do CIRS.

5.35 Não se vislumbra nos presentes autos a necessidade de produção de prova pericial, nem tão pouco prova testemunhal.

5.36 Em bom rigor apenas está em causa a relevância da verificação dos requisitos materiais do Anexo ao caso em concreto, e pelo que já vem ante dito, essa é uma mera questão de direito que *in casu*, vem provada e plasmada na prova documental oferecida pela ora Requerida.

6. No dia 15-12-2014, realizou-se reunião do tribunal arbitral, nos termos do art. 18º do RJAT.

6.1 No uso da palavra, a mandatária dos Requerentes declarou manter o interesse na realização de prova pericial, relativamente aos quesitos apresentados sob os números 2º a 3º e 13º a 16º.

6.2 O Tribunal deu, igualmente, a palavra aos representantes da Requerida para se pronunciarem sobre o requerimento de produção de prova pericial.

6.3 No uso da palavra, o representante da Requerida opôs-se à produção de prova pericial, por não se mostrarem preenchidos os requisitos previstos no art. 388º do Código Civil, designadamente por estar em causa matéria de direito.

6.4 O Tribunal comunicou às partes a seguinte deliberação:

"Ponderado o requerido, em conjugação com o referido nos artigos 388º do CC e 476º nº 1 do CPC, considera o Tribunal como não pertinente e, ou desnecessária a produção de prova pericial, na consideração de que os quesitos 2º a 8º constituem a matéria de facto não passível de conhecimentos específicos ou especializados e os quesitos 13º a 16º são relativos ao enquadramento jurídico da situação que só ao Tribunal compete fazer, em função do quadro factual que for ou vier a ser estabelecido".

6.5 A mandatária dos Requerentes declarou manter o interesse na realização da prova testemunhal e pretender indicar, oportunamente, os factos sobre os quais pretende

inquirir as testemunhas num requerimento acompanhado de cópia dos balanços e balancetes dos Requerentes, para comodidade do Tribunal.

6.6 O representante da Requerida declarou não se opor à produção de prova testemunhal e alegações orais.

6.7 Foi definido o dia 02-02-2015, pelas 14:30 horas, para efeitos de inquirição de testemunhas.

7. No dia 2 de Fevereiro de 2015 pelas 14h30 teve lugar a inquirição de testemunhas neste processo tendo as testemunhas indicadas pelos Requerentes I, J e K deposto sobre a matéria de facto indicada nos arts. 186 a 202 do pedido de pronúncia arbitral e sobre a matéria de facto indicada nos artigos 55º a 71º e 109º a 117º da resposta.

## **II - Factos provados**

1. Os Requerentes foram objecto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares e Juros Compensatórios, referente ao período de tributação de 2010, no valor global de € 202.135,83, com o n.º 2014... (PI – docs. 1 e 2).

2. Em 22 de Novembro de 1995, o Requerente, celebrou com a C, LDA um contrato de franquia, para exploração de um restaurante, sob a insígnia D, na ..., na cidade do Porto (PI – doc. 3).

3. Em 23 de Novembro de 1995, ao abrigo de um contrato de cessão da posição contratual, a qualidade de franquiado no contrato passou para a esfera jurídica da sociedade E — ... (PI – doc. 4).

4. Em 18 de Setembro de 1996 A, outorgou com a C, LDA. um contrato de franquia, para exploração de um restaurante, sob a insígnia D, sito no ..., na Rua ..., ..., Loja ..., Porto (PI – doc. 5).

5. Em virtude do contrato de cessão da posição contratual, celebrado em 19 de Setembro de 1996, a qualidade franquiado no contrato passou para a esfera jurídica da sociedade “F— GESTÃO DE UNIDADES HOTELEIRAS” (PI – doc. 6).

6. As empresas F - GESTÃO DE UNIDADES HOTELEIRAS, LDA, E - ..., LDA, e H, ..., LDA possuíam os seguintes volumes de negócios, balanços e número de trabalhadores nos exercícios de 2008 e 2009:

Exercício	Empresa	Volume de Negócios Anual	Balanço Total Anual	Pessoal ao serviço da empresa a tempo completo		Pessoal ao serviço da empresa a tempo parcial		Total Horas trabalhadas
				N.º médio de pessoas	Nº de horas trabalhadas	N.º médio de pessoas	Nº de horas trabalhadas	
2008	E	€ 1.910.469,75	€ 1.178.498,35	11	20335	38	51232	
	F	€ 2.224.639,15	€ 586.368,70	13	26662	39	51256	
	H	€ 2.571.049,68	€ 719.818,00	16	32768	48	57567	
	<b>Total</b>	<b>€ 6.706.158,58</b>	<b>€ 2.484.685,05</b>	<b>40</b>	<b>79765</b>	<b>125</b>	<b>160055</b>	<b>239820</b>
2009	E	€ 2.294.427,28	€ 976.879,18	16	30341	39	53571	
	F	€ 2.257.670,86	€ 785.907,97	38	29504	15	58954	
	H	€ 2.798.012,00	€ 1.910.777,23	32	57090	37	47964	
	<b>Total</b>	<b>€ 7.350.110,14</b>	<b>€ 3.673.564,38</b>	<b>86</b>	<b>116935</b>	<b>91</b>	<b>160489</b>	<b>277424</b>

(Resposta – Docs. 1 a 6).

7. Os Requerentes são proprietários da G SGPS LDA NIF ..., com sede na ..., ... Porto, a qual detém as seguintes empresas:

- F GESTÃO DE UNIDADES HOTELEIRAS, LDA, com sede na ..., ... Porto NIF ...,
- E ... LDA, com sede na ..., ... Porto, NIF ...,
- L LDA, com sede na ..., ... Porto, NIF ...,
- M LDA, com sede na ..., ... Porto, NIF ...

(Resposta – Docs. 7 a 16).

8. Além destas sociedades integradas naquela G SGPS, os Requerentes detêm ainda a H, ..., LDA, igualmente com sede na ..., ... Porto, NIF ... (a qual também era propriedade dos Requerentes à data de alienação das acções) e a N LDA, com sede na ..., Porto, NIF ....

(Resposta – Docs. 7 a 16).

9. Todas as sociedades têm a sede na mesma morada.

(Resposta – Docs. 7 a 13).

10. Em todas estas sociedades, A é gerente.

(Resposta – Docs. 14 e 15).

11. Nas sociedades F e E, a gerência é partilhada entre A e B.

(Resposta – Docs. 14 e 15).

12. Os Requerentes criaram uma SGPS, a G SGPS, LDA.

(Resposta – Doc. 16).

13. Na qualidade de franquiador, a C, LDA, obriga todas as suas franquiadas a seguir os mesmos padrões relativos à comercialização dos produtos que franquia e à organização dos estabelecimentos

(Depoimento de I)

14. Os estabelecimentos explorados pela E e F vendem exactamente os mesmos produtos e distam apenas 1km entre si, ainda que tenham alguma variação do perfil dos clientes, dado que um se situa na rua e o outro dentro de um centro comercial

(Depoimento de J).

### **III. Direito**

#### **1. Questão da tributação da mais-valia mobiliária**

Em causa nos autos está a tributação dos Requerentes, em sede de IRS, relativamente à mais-valia apurada, no período de tributação de 2010, com a venda das suas participações sociais nas sociedades E e F, à sociedade G, sendo tal mais-valia de € 1.825.060,10.

Alegam os Requerentes que, por se qualificarem a E e a F como micro e pequenas empresas, a mais-valia deveria ser tributável em sede de IRS apenas em 50% do seu valor, ou seja, em € 912.530,05.

Vejamos então.

No exercício de 2010, nos termos da redacção então em vigor dos art.ºs 72.º, n.º 4 e 10.º, n.º 1 alínea b), ambos do CIRS, as mais-valias apuradas com a alienação de valores mobiliários, designadamente de participações sociais, são tributadas à taxa especial de 20%. Tais mais-valias encontravam-se – tal como sucede ainda hoje – excluídas do englobamento obrigatório, sendo este apenas opcional.

Por seu turno, decorre do art.º 43.º, n.º 3 do CIRS, nos termos da redacção dada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, que, no caso de transmissão de participações sociais relativas a

micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, o valor tributável é de apenas 50% da mais-valia.

Determina o n.º 4 do art.º 43.º do CIRS que se entende por micro e pequenas empresas as entidades definidas nos termos do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro (alterado pelo Decreto-Lei n.º 143/2009, de 26 de Julho), diploma que define o procedimento de certificação por via electrónica de micro, pequenas e médias empresas, da competência do IAPMEI.

Em conformidade com o disposto no art.º 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, verifica-se que a qualidade de micro, pequena ou média empresa dependente, essencialmente, da verificação de um conjunto de requisitos materiais – (i) o número de pessoas empregues; (ii) o volume de negócios anual; e (iii) o balanço total anual.

A qualificação como micro ou pequena empresa, para efeitos de aplicação do regime em apreço, deve assentar na realidade material das entidades cujas participações sociais são objecto de transmissão onerosa, com base na verificação dos requisitos materiais previsto no Anexo à data de alienação.

Cumprе referir que, à data da alienação das respectivas participações sociais, tanto a F como a E se encontravam certificadas pelo IAPMEI, a entidade com competência legalmente atribuída para o fazer, com o estatuto de “média” empresa, e não de pequena ou micro empresa.

Ora, a priori, estando as empresas certificadas com o estatuto de “média” empresa, não poderiam beneficiar do regime de exclusão de tributação em 50%, previsto no n.º 3 do art.º 43.º do CIRS.

Contudo, não é de atribuir à certificação pelo IAPMEI um carácter constitutivo.

De resto, a certificação do estatuto de micro e pequena empresa pelo IAPMEI não é, sequer, exigível como condição de redução da base de tributação a 50% da mais-valia mobiliária, nos termos do art. 43º, n.ºs 3 e 4 do CIRS.

Pelo que, efectivamente, o que importa dirimir é se a F e a E preenchiam ou não os requisitos materiais, previstos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, para que pudessem ser qualificadas como micro ou pequenas empresas e, portanto,

beneficiar da tributação em apenas 50% da mais-valia, nos termos previstos no art.º 43.º, n.º 3 do CIRS.

Como efeito, não enfrenta actualmente qualquer contestação a possibilidade de os sujeitos passivos apresentarem prova do preenchimento dos requisitos materiais de que depende a qualificação como micro ou pequena empresa, em alternativa à apresentação de uma certidão do IAPMEI.

Nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, 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.

Por seu turno, uma micro empresa é aquela que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

Os dados considerados para o cálculo do pessoal ao serviço da empresa e do volume de negócios anual ou balanço total anual são os do último exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual – ou seja, no caso vertente, os do exercício de 2009.

Note-se que a qualidade de micro, pequena e média só é adquirida ou perdida se os limites forem ultrapassados durante dois exercícios consecutivos, conforme o disposto no n.º 2 do art.º 4.º do Anexo.

Tomadas isoladamente, tanto a F como a E preenchiam os requisitos materiais previstos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007 para que pudessem ser qualificadas como pequenas empresas

Todavia, conforme expresso no art.º 3.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007, cabe distinguir entre empresas autónomas, empresas parceiras e empresas associadas.

No caso de as empresas serem qualificadas como autónomas, a determinação dos dados relevantes para a classificação da dimensão da empresa efectua-se unicamente com base nas contas da mesma. Todavia, no caso de empresas parceiras ou associadas, os dados das empresas são agregados de acordo com os critérios estabelecidos.

Importa, assim, verificar se a E e a F são susceptíveis de serem consideradas empresas associadas, caso em que os elementos relativos ao número de pessoas ao serviço das empresas e ao volume de negócios anual e balanço total anual teriam de ser considerados de forma agregada, e não isoladamente para cada uma das empresas.

Neste caso, tomados em termos agregados, o número de pessoas ao serviço da E e da F e os respectivos volume de negócios anual e balanço total anual excederiam um dos requisitos materiais previstos no n.º 2 do art.º 1.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007, uma vez que as duas empresas, em conjunto, empregam mais do que 50 pessoas.

Desta forma, caso se conclua que a E e a F são de considerar como empresas associadas, para efeitos do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007, estas deixam de poder ser qualificadas como pequenas empresas.

Situação em que os Requerentes não poderiam beneficiar da tributação em apenas 50% da mais-valia apurada na venda das respectivas participações sociais, visto não ser aplicável o regime previsto no art.º 43.º, n.º 3 do CIRS.

Nestes termos, é fulcral analisar se, para efeitos do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007, a E e a F são ou não de considerar como empresas associadas.

Em conformidade com o disposto no n.º 3 do art. 3º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, assumem a natureza de empresas associadas “as empresas que mantêm entre si uma das seguintes relações:

- a) Uma empresa detém a maioria dos 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 outra empresa;
- c) Uma empresa tem o direito de exercer influência dominante sobre outra empresa por força de um contrato com ela celebrado ou por força de uma cláusula dos estatutos desta última empresa;
- d) Uma empresa accionista ou associada de outra empresa controla sozinha, por força de um acordo celebrado com outros accionistas ou sócios dessa outra empresa, a maioria dos direitos de voto dos accionistas ou sócios desta última”.

Consideram-se, ainda, empresas associadas as empresas que mantenham uma das relações acima descritas por intermédio de uma pessoa singular ou de um grupo de pessoas singulares que actuem concertadamente, desde que essas empresas exerçam as suas actividades, ou parte delas, no mesmo mercado ou em mercados contíguos (cfr. art. 3º, n.º 3 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007).

Ora, para o efeito, é expressamente entendido por mercado contíguo “o mercado de um produto ou serviço situado directamente a montante ou a jusante do mercado relevante” (cfr. art. 3º, n.º 3 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007).

Relativamente à situação presente nos autos, verifica-se que a E e a F são empresas detidas pelas mesmas duas pessoas singulares – A e B.

A interdependência das empresas é ainda revelada pelo facto de se encontrarem agregadas numa SGPS - a G SGPS, LDA –, de terem a sede na mesma morada, de em ambas as sociedades a gerência pertencer aos sócios A e B.

Saliente-se que o facto de a gestão das empresas em apreço ter de respeitar os critérios de normalização da marca e as limitações decorrentes do contrato de franchising não impede, de forma alguma, que as empresas possam ser consideradas associadas nos termos do Anexo.

Pode, ainda, afirmar-se que a E e a F exercem as suas actividades no âmbito do mesmo mercado, uma vez que ambas as empresas operam no mercado de *fastfood*. Mais especificamente, são ambas restaurantes D em regime de franchising, comercializando precisamente os mesmos produtos.

Não merece, portanto, acolhimento o argumento dos Requerentes de que as empresas E e F não fazem parte do mesmo mercado relevante tendo em conta a Recomendação da Comissão n.º 2003/361/CE, de 6 de Maio de 2003.

Do mesmo modo e pelos mesmos motivos, não se considera relevante trazer à colação o conceito jurídico económico de mercado contíguo.

Os Requerentes, perante a inexistência, no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de um conceito de "mercado relevante", remetem para a aludida Recomendação da Comissão, de 6 de Maio de 2003, considerando mercado do produto relevante aquele que “compreende todos os produtos e/ou serviços considerados permutáveis ou substituíveis pelo consumidor devido às suas características, preços e utilização pretendida.”

Por outro lado, define-se aí mercado geográfico relevante como aquele que “(...) compreende a área em que as empresas em causa fornecem produtos ou serviço, em que as condições da concorrência são suficientemente homogéneas e que podem distinguir-se de áreas geográficas vizinhas devido ao facto, em especial, das condições de concorrência serem consideravelmente diferentes nessas áreas.”

Ora, tendo em conta, conforme foi já apontado, que a E e a F operam ambas no mercado de *fastfood*, mais especificamente, são ambas restaurantes D em regime de franchising, e que comercializam os mesmos produtos, pelos mesmos preços, não pode deixar de entender-se que ambas as empresas exercem a sua actividade no mesmo mercado relevante, para efeitos do artigo 3.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.

Os produtos que ambas comercializam, ao serem os mesmos, não podem deixar de ser qualificados como “permutáveis ou substituíveis pelo consumidor devido às suas características, preços e utilização pretendida”, por referência à definição de “mercado do produto relevante” contida na Recomendação da Comissão, de 6 de Maio de 2003.

Também a grande proximidade geográfica entre os restaurantes explorados por ambas as empresas permite sustentar, na ausência de estudos circunstanciados que provem o contrário, que ambas actuam no mesmo mercado geográfico relevante.

Face ao exposto, conclui-se, contrariamente ao que sustentam os Requerentes, que as sociedades E e F devem ser consideradas associadas para efeitos do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/ 2007 e que, conseqüentemente, as mais-valias obtidas com a venda das respectivas participações sociais se encontram excluídas do âmbito de aplicação do regime de tributação em apenas 50%, previsto no n.º 3 do art. 43.º do CIRS.

Com efeito, o limite de 50 pessoas ao serviço da empresa encontra-se ultrapassado quando são tomados em consideração os valores agregados da E e F, nos termos legalmente impostos para as empresas associadas.

Note-se, ainda, que os ora Requerentes, além da E e da F, eram também detentores do capital social da H - ..., Lda., sociedade que igualmente se dedica à actividade de restauração do tipo *fastfood*, com a marca D, desta feita nas Antas. O capital social era detido em 99% por A e em 1% por B, sendo a gerência da empresa da responsabilidade do primeiro.

Considerando-se também a H como sociedade associada, e agregando os respectivos valores para efeitos da verificação dos requisitos materiais previstos no Anexo ao Decreto-Lei 372/2007, naturalmente que mais patente se torna ainda o não cumprimento dos critérios caracterizadores da pequena empresa.

## **2. Questão da alegada violação do ónus da prova**

A Requerente sustenta, ainda, nos autos a existência de uma violação do ónus da prova, questão que se passa a apreciar.

Em primeiro lugar, importa referir que o Decreto-Lei n.º 372/2007 cria e regula um regime de certificação electrónica das micro, pequenas e médias empresas, a cargo do IAPMEI. Conforme se assinala no seu preâmbulo, a finalidade da certificação é a de permitir “a desburocratização e desmaterialização no relacionamento das empresas com os serviços públicos responsáveis pela aplicação das políticas destinadas às PME”.

O que o legislador fiscal quis, no n.º 4 do art.º 43.º do CIRS, foi apenas importar, para efeito da aplicação do n.º 3, os conceitos de micro e de pequena empresa e não importar um meio de prova da condição de micro ou pequena empresa. O desiderato do legislador é o de que a remissão seja feita especificamente para o Anexo, por ser no Anexo que se contém as definições de micro-empresa e de pequena empresa. A lei não exige qualquer requisito formal consistente na apresentação da certificação eletrónica.

Impõe-se, portanto, concluir que, para beneficiar da exclusão tributária prevista no art.º 43.º, n.º 3 do CIRS, o titular de mais-valias obtidas na alienação de participações sociais em micro ou pequenas empresas não precisa de exhibir necessariamente a certificação emitida nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007.

Mas precisa, isso sim, de demonstrar que as empresas em questão são micro empresas ou pequenas empresas, nos termos definidos no Anexo ao referido Decreto-Lei. É esta a exigência que resulta claramente do n.º 4 do art.º 43.º do CIRS.

Ou seja, os Requerentes não precisam de apresentar a certificação prevista no Decreto-Lei n.º 372/2007. Podem provar a qualidade de pequena empresa por qualquer outro meio adequado para o efeito.

Mas não estão dispensados dessa prova, pois efectivamente o regime previsto no art.º 43.º, n.º 3 do CIRS é um regime de exclusão tributária que afasta o regime regra, que consiste na tributação em 100% do saldo das mais e menos-valias obtidas na alienação onerosa de participações sociais.

Desta forma, a qualidade de micro ou pequena empresa, para efeitos da aplicação do art.º 43.º, n.º 3 do CIRS, necessita de ser comprovada pelo sujeito passivo com vista à obtenção do benefício constante daquela disposição legal.

Nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, impende sobre os sujeitos passivos o ónus da prova de que as sociedades cujas participações foram alienadas reúnem os requisitos materiais para serem qualificadas como micro ou pequenas empresas.

Com efeito, estando perante um verdadeiro benefício fiscal, atento o disposto no n.º 1 do art.º 65.º do CPPT, aplicável *ex vi* n.º 3 do art.º 5 do EBF e alínea d) do n.º 1 do art. 54.º da LGT, sempre caberá ao interessado fazer prova dos pressupostos de que depende o benefício, i.e., demonstrar inequivocamente que se encontram reunidos os requisitos dos quais depende a aplicação do regime fiscal em causa.

Assim, impõe-se que os sujeitos passivos comprovem materialmente a qualidade de micro ou pequena empresa de que se arrogam relativamente às participações sociais por si vendidas, de forma a poderem invocar a aplicação do regime previsto no art.º 43.º, n.º 3 do CIRS, não consubstanciando isto qualquer violação do ónus da prova.

Cabe, portanto, aos Requerentes demonstrar que, à data da alienação das participações sociais, as empresas em causa preenchiam todos os requisitos materiais previstos no Anexo ao Decreto-Lei 372/2007.

O que, como se viu, não ocorreu na situação *sub judicio*.

#### **IV. Decisão**

Em face de tudo quanto antecede, decide-se:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter o acto tributário impugnado objecto dos autos e
- b) Condenar o Requerente nas custas do processo.

#### **V. Valor do processo**

Fixa-se ao processo o valor de €202.135,83 nos termos do disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VI. Custas**

Custas a cargo do Requerente, dado que o presente pedido foi julgado totalmente improcedente, no montante de €4.284,00, nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Lisboa, 13 de Março de 2015

Os Árbitros

*José Poças Falcão*  
(*Presidente*)

*Paula Rosado Pereira*

*Luís Menezes Leitão*