

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 236/2018-T

Tema: IRS –Mais-Valias-n.º3 do artigo 43.º do CIRS.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

- 1 A... NIF¹ ..., residente na Rua ... n.º..., ..., ...-... – Braga, área do ... serviço de finanças da referida cidade, apresentou um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT², sendo requerida a ATA³, com vista à anulação da liquidação e compensação de IRS⁴ n.º ... e ... de 2018, respeitante ao exercício de 2016 e respetivos juros, em virtude de, contrariamente ao entendimento da ATA, a empresa, cujas ações alienou no referido exercício, ser uma pequena empresa na aceção do Anexo ao DL⁵ n.º 372/2007 de 06 de Novembro e como tal a mais-valia realizada com a venda deverá ser tributada apenas por 50%, conforme n.º.3 do artigo 43.º do CIRS⁶.
- 2 Que o pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD⁷ em 09/05/2018 e notificado à ATA na mesma data.

¹ Acrónimo de Número de Identificação de fiscal

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

⁵ Acrónimo de Decreto-Lei

⁶ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

⁷ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 28/06/2018, designado árbitro do Tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.
- 4 O Tribunal foi constituído em 18/07/2018 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5 Com o seu pedido, visa a requerente, a anulação da liquidação referida, uma vez que a mesma viola de forma grosseira, em seu entender, os princípios da legalidade tributária e da justiça material.
- 6 Suporta o seu ponto de vista, em síntese, no facto de, erradamente a ATA, ter considerado que a empresa onde obteve a mais-valia que originou a tributação, não reunia, no ano da mesma, os requisitos de PME⁸, previstos no artigo 2º do anexo ao DL 372/2007 de 06/11, por ter mais de 49 trabalhadores.
- 7 Considera que a empresa em causa, quer no ano de 2015 quer no ano de 2016, deve ser enquadrada como pequena empresa, nos termos do artigo 2º e 4º, nº 2 do Anexo ao DL 372/2007, já referido.
- 8 Na verdade, o facto de ter mais de 49 trabalhadores, não é condição suficiente para deixar de ser pequena empresa, dado que o requisito financeiro não se verifica (volume de negócios em 2015 foi de apenas € 5 050 667,83), exigindo o nº 2 do artigo 2º do Anexo ao DL 372/2007, a verificação cumulativa do requisito do número de trabalhadores e do requisito do volume de negócios.
- 9 Entende por isso que a mais-valia obtida na venda de partes sociais na empresa em questão, deverá apenas ser considerada em 50% do seu valor, conforme prescreve o nº 3 do artigo 43º do CIRS, devendo, por isso, ser declarada ilegal e consequentemente anulada a tributação aqui posta em crise.
- 10 Na resposta, a requerida, e também em síntese, diz que a liquidação de IRS aqui em crise deve ser mantida na ordem jurídica uma vez que assenta na factualidade apurada

⁸ Acrónimo de Pequena Média Empresa

na verificação da respetiva declaração de rendimentos selecionada em sede de gestão de divergências.

- 11 No entender da ATA a empresa cujas partes sociais foram alienadas e que produziram a mais-valia em causa não reúne os requisitos de PME previstos no artigo 2º do anexo ao DL 372/2007, por ter mais de 49 trabalhadores.
- 12 A empresa esteve certificada como “média empresa” até 13/08/2015, data da caducidade da certificação e tendo as ações sido alienadas em 29/09/2016, devem ser aferidos os requisitos materiais contantes do Anexo ao DL 372/2007 de 6 de Novembro, que, compulsados, relativamente ao último exercício encerrado (ano de 2015), verifica-se no IES⁹ entregue pela empresa que tinha, no referido exercício, mais de 50 trabalhadores.
- 13 Nesta perspetiva considera que o pedido arbitral deverá ser declarado improcedente, uma vez que o entendimento constante da informação prestada no procedimento de gestão de divergências está de acordo com as normas legais em vigor, devendo a liquidação produzida ser mantida na ordem jurídica.

II - SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Face à resposta da requerida, o tribunal proferiu, em 01/10/2018, o seguinte despacho: “Não é requerida prova testemunhal e, não há exceções a apreciar, deste modo, consideramos desnecessária a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Assim, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT) dispensa-se a realização da aludida reunião e determina-se que o processo prossiga com alegações escritas facultativas por um período de 10 dias, iniciando-

⁹ Acrónimo de Informação Empresarial Simplificada

se com a notificação do presente despacho o prazo para alegações da Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente o prazo para alegações da Requerida.

Indica-se o dia 20-11-2018 para prolação da decisão arbitral. Até essa data, o Requerente deverá fazer prova, junto do CAAD, do pagamento da taxa de justiça subsequente.”.

A requerente em 12/10/2018 apresentou alegações escritas, nas quais mantém a posição já exposta na petição no sentido de defender que a B... Ld^a, no ano de 2016, ano da ocorrência do facto tributário, era uma pequena empresa na aceção do Anexo ao DL 372/2007 e que a mais-valia obtida na venda das suas ações, pelo requerente, só poderá ser tributada, conforme o estipulado no artigo 43º nº 3 e 4 do CIRS (50% do seu valor).

Em 22/10/2018, contra alegou a requerida, mantendo, no essencial, o já referido na resposta, realçando o facto de no IES, referente ao ano de 2015, apresentado pela empresa, consta que a mesma teve ao seu serviço mais de 50 trabalhadores, o que face aos requisitos cumulativos exigidos no nº 2 do artigo 2º do Anexo ao DL 372/2007, impedem a empresa de ser considerada como “pequena empresa” e que a chamada do artigo 4º do aludido anexo é destituída de sentido, ao mesmo tempo que o requerente não comprovou materialmente que as ações alienadas faziam parte do capital de uma pequena empresa, como lhe competia conforme nº 1 do artigo 74º da LGT¹⁰, concluindo que o pedido só poderá ser declarado improcedente com a absolvição da requerida.

Deste modo, não enfermado o processo de nulidades, cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – A questão a dirimir, com interesse para os autos, é a seguinte:

¹⁰ Acrónimo de Lei Geral Tributária

Saber se a empresa cujas partes sociais foram alienadas é uma micro e pequena empresa ou uma média empresa na aceção do Anexo ao DL n.º 372/2007 de 06 de Novembro e desta forma determinar se o saldo positivo da mais-valia apurada deve ser tributado apenas por 50% ou na sua totalidade, com a conseqüente decisão de anular a liquidação e compensação de IRS n.º... e ... de 2018 e respeitante ao exercício de 2016 e respetivos juros, no valor global de € 20 251,88 ou mantê-la na ordem jurídica, conforme a conclusão a que se chegar.

2– Matéria de Facto

- a) O requerente era detentor de quotas na Sociedade B... Lda, NIPC..., com o valor global de € 44 000,00, adquiridas entre 1987 e 2002, que alienou em Dezembro de 2016, pelo valor de € 286 346,21;
- b) Em 25 de Maio de 2017, o requerente submeteu por transmissão eletrónica de dados a declaração de IRS modelo 3 respeitante ao ano de 2016, da qual fazia parte o anexo G onde constava a referida alienação de partes sociais de micro e pequenas empresas, tendo optado pelo não englobamento.
- c) Em 01/06/2017, foi emitida a liquidação de IRS do ano de 2016 n.º 2017..., com imposto a pagar no valor de € 20 082,12, com data limite de pagamento de 31 de Agosto de 2017, que foi regularizado.
- d) Em 27 de Maio de 2017, a declaração em causa foi selecionada em sede de gestão de divergências, para efeitos de controlar as mais-valias de valores mobiliários de micro e pequenas empresas.
- e) Na sua análise a ATA, concluiu que a aludida declaração deveria ser substituída, retirando o anexo G, quadro 9A, o valor da alienação de quotas da sociedade com o NIF..., dado que a mesma não reunia os requisitos de PME, previsto no artigo 2.º do Anexo do DL 372/2007 de 06 de Novembro, uma vez que tinha mais de 49 trabalhadores.
- f) Como o requerente não procedeu à substituição nos termos propostos pela ATA, esta, em 12 de Março de 2018, procedeu à elaboração e recolha,

constando do Anexo G quadro 9A a eliminação do valor de 50% da mais-valia relativa à empresa em questão, resultando uma liquidação adicional com imposto a pagar de € 20 251,88, com data limite de pagamento de 02 de Maio de 2018.

- g) A empresa em questão teve nos anos de 2013 e 2014, um volume de negócios inferior a € 10 000 000,00, tendo, em 13 de Agosto de 2015, caducado a certificação de média empresa, ano em que o seu volume de negócios também ficou aquém dos € 10 000 000,00.

A prova destes factos resulta dos documentos juntos aos autos que não foram impugnados pelas partes, bem como do conteúdo dos processos administrativos juntos.

Não há factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

3- Matéria de Direito

Os ganhos obtidos que não sejam considerados rendimentos empresariais, profissionais, de capitais ou prediais e resultem da alienação onerosa de partes sociais, são considerados como ganhos de mais-valias, conforme estipula o n.º 1, alínea b) do artigo 10.º do CIRS. O ganho em questão é constituído, pela diferença entre o valor da realização e o valor da aquisição, líquidos, de harmonia com o n.º 4 alínea d) do citado artigo do CIRS.

Por outro lado, o artigo 43.º do CIRS, ao tempo em vigor, nos seus n.ºs 1, 3 e 4, que se transcrevem, determinavam:

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

3 - O saldo referido no n.º 1, respeitante às operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50 % do seu valor.

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

A remissão para o anexo ao DL 372/2007, tem a ver com o regime de certificação eletrónica das micro, pequenas e médias empresas, a cargo do IAPME¹¹ e que este diploma criou, para efeitos de apresentação e comprovação do seu estatuto de PME junto de entidades públicas que o requeiram é nesse sentido, o seu artigo 2.º, que se transcreve:” 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”

Os artigos 1.º, 2.º e 4.º do anexo a este DL estipulam que: “Artigo 1.º Empresa - 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.”

“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 por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

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

¹¹ Acrónimo de Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento

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 4.º

Dados a considerar para o cálculo dos efectivos e dos montantes financeiros e período de referência

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.

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 uma estimativa de boa fé no decorrer do exercício.”

Este é o quadro jurídico que o Tribunal usará para proferir a decisão, aferindo, se à data da alienação das partes sociais, a mesma preenchia ou não os requisitos materiais a que alude o Anexo ao DL 372/2007 de 06 de Novembro, para efeitos do nº 3 do artigo 43º do CIRS.

Ora tendo em vista a matéria de facto provada, nomeadamente a alínea g) do ponto 2, **título III- Fundamentação**, da presente decisão, verifica-se que a empresa apesar de ter mais de 50 empregados, o seu volume de negócios foi sempre inferior, nos anos de 2013, 2014 e 2015, aos € 10 000 000,00 exigidos pelo nº 2 do artigo 2º do Anexo ao DL 372/2007, ao mesmo tempo que a empresa em questão, ao tempo da alienação das partes sociais (Dezembro de 2016) não estava certificada, o que aliás os nºs 3 e 4º do artigo 43º do CIRS não exigem, bastando por isso, tão só o preenchimento dos requisitos constantes do

referido nº 2 do artigo 2º do citado Anexo, que são cumulativos, entendimento que a própria ATA veio aceitar, conforme circular nº 7/2014, de 29 de Julho, que no seu nº 5 refere: “a qualificação de micro ou pequena empresa para efeitos de aplicação dos nº 2,3 e 4 do artigo 43º do CIRS, deve assentar na realidade material das entidades cujas partes sociais foram objeto de transmissão onerosa, com base na verificação dos requisitos materiais vertidos no anexo ao Decreto-Lei nº 372/2007 de 06 de novembro, à data da alienação, impendendo sobre os sujeitos passivos o respetivo ónus da prova nos termos do nº 1 do artigo 74º da Lei Geral Tributária”.

A mesma circular, no seu nº 6 alínea b) refere que quando a empresa não possua a certificação como micro ou pequena empresa, cumpre ainda assim aferir se à data da alienação reunia essa condição.

Da análise que se vem fazendo e dada a matéria de facto provada (certificação de média empresa caducado e volume de negócios inferior aos € 10 000 000,00), o Tribunal conclui que a empresa em questão era, ao tempo da alienação das partes sociais, uma micro empresa, na aceção do Anexo ao DL 372/2007 de 06 de Novembro, dado não reunir cumulativamente os requisitos exigidos para ser considerada uma PME, faltando-lhe o requisito financeiro.

Nestas circunstâncias, o saldo da mais-valia apurada deverá ser considerado em apenas 50% do seu valor para efeitos de tributação, conforme, oportunamente, declarado pelo requerente.

Considerando que a liquidação aqui posta em crise tributou a totalidade do saldo apurado, deve a referida liquidação ser anulada por violação do artigo 43º nºs 3 e 4 do CIRS.

IV – DECISÃO

Assim o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral procedente, com a consequente anulação da liquidação e compensação de IRS nº ... e ... de 2018 e respeitante ao exercício de 2016 e respetivos juros, no valor global de € 20 251,88.

- b) Fixar o valor do processo em € 20 251,88, de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC¹², artigo 97º-A do CPPT¹³, e artigo 3º, nº2, do RCPAT¹⁴.
- c) Fixar as custas, ao abrigo do nº 4 do artigo 22º do RJAT, no valor de € 1 224,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, que ficam a cargo da requerida.

Lisboa, 20 de Novembro de 2018

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º,nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º,nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O árbitro

Arlindo José Francisco

¹² Acrónimo de Código de Processo Civil

¹³ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹⁴ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária