

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 151/2025-T

Tema: IRS. Redução e amortização de capital social. Tributação de mais-valias geradas na redução de capital de “Pequena Empresa”, com sede social na Alemanha. Livre circulação de capitais. N.º 3 do artigo 43.º do CIRS vs artigo 63.º do TFUE.

SUMÁRIO:

- I. Nem a letra da lei nem a sua *ratio* permitem concluir que a aplicação do regime de tributação, previsto no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, fica dependente da certificação da qualidade de PME pelo IAPMEI (acórdão do TCAS, de 11/2/2021 (proc. 317/12.1BESNT, relator: Jorge Cortês) e artigo 4.º do anexo ao decreto-lei n.º 372/2007, de 6/11).
- II. Nem releva que a sede social da sociedade comercial cujo capital social foi reduzido se situe em outro Estado Membro da União Europeia, já que de outro modo se estaria a criar uma discriminação na livre circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do TFUE (decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia, no processo C-472/22).

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Nuno Miguel Morujão e Augusto Vieira (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 23-04-2025, acordam no seguinte:

I- Relatório

1. **A...**, com o NIF..., e **B...**, com o NIF ..., adiante designados por “Requerentes”, vieram, ao abrigo da al. a) e b) do n.º 2 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e com o n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requereram a constituição de tribunal arbitral, em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”), com vista à pronúncia arbitral sobre o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação do decisão de indeferimento da reclamação graciosa de liquidação adicional de IRS n.º 2024..., de 233.867,89 € (duzentos e trinta e três mil euros, oitocentos e sessenta e sete, e oitenta e nove centímetros) referente ao exercício de 2023, e a, reembolsando os Requerentes do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios desde a data de pagamento do imposto, até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 13-02-2025 e foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 14-02-2025 e automaticamente notificado à AT.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas da designação dos árbitros em 03-04-2025, não tendo arguido qualquer impedimento.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 23-04-2025, sendo que ainda nesse dia foi a Requerida notificada para apresentar a sua Resposta e remeter cópia do processo administrativo (PA), e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.
5. Em 14-05-2025, a Requerida apresentou a Resposta e juntou aos autos o (PA).
6. A Requerente sustenta o pedido que formula alegando, em síntese:
 - a) Nos termos do § 1 da al. b) do artigo 10.º do CIRS, as mais-valias decorrentes da amortização do capital social são tributadas, em sede de IRS.
 - b) Porém, na determinação do rendimento coletável, o n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, prevê que o saldo de mais-valias relativas a micro e pequenas empresas sejam consideradas em 50% do seu valor.
 - c) As mais-valias foram tributadas na sua totalidade e deviam ter sido tributadas em apenas 50% nos termos do n.º 4 do artigo 43.º do CIRS, já que nos termos do decreto-lei n.º 372/2007, de 6/11, e da recomendação da Comissão n.º 2003/361/CE de 6/5, enquadra a “C...” nas categorias aí previstas de micro, pequenas e médias empresas (independentemente da sede social se situar em Portugal ou fora de Portugal, no caso *sub judice* em outro Estado Membro),
 - d) Nos termos do n.º 3 do artigo 43.º do CIRS deveria ser tributado autonomamente 409.543,50 € (50% x 819.087 €), considerando que:
 1. O valor de subscrição no capital em 2017 (1.000 €) e o valor de amortização e redução do capital dos Requerentes efetuada em 2023 (900.000 USD, que corresponde a 820.187 €),
 2. O valor de aquisição, corrigido com o fator de correção monetária cf. artigo 50.º CIRS e portaria 340/2023 é de 1.100 € (1.000 € x 1,1 = 1.100 €).
 3. O valor do saldo desta linha seria portanto 819.087 (820.187 € - 1.100 € = 819.087€).

-
4. O incremento patrimonial respeita a uma amortização com redução do capital social, cf. § 1 da al. b) do artigo 10.º do CIRS.
- e) Consequentemente, o valor de imposto a pagar, aplicando a taxa de tributação de 28% sobre o rendimento (mais-valia), sem contemplar perdas a reportar transitadas de exercícios anteriores (35.277,59 €), ascende a 114.672,18 €.
- f) Porém a redução de tributação prevista no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, não foi aplicada, entrando assim em conflito com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) sobre a livre circulação de capitais.
- g) Esta questão já foi dirimida no Tribunal de Justiça da União Europeia, no processo C-472/22, que decidiu o litígio entre um residente fiscal em Portugal e a AT, em que o contribuinte alienou as participações que detinha de uma sociedade de direito francês a outra sociedade de direito francês.
- h) Também nesse caso a AT calculou o IRS a pagar sem aplicar a redução de 50% do saldo apurado, prevista no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS.
- i) O TJUE concluiu naquela processo que: *“o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma prática fiscal de um Estado-Membro, em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que reserva um benefício fiscal, que consiste na redução para metade da tributação das mais-valias geradas pela transmissão de participações sociais, apenas às transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas nesse Estado-Membro, com exclusão das transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros”*.
- j) Nesse sentido têm sido proferidas decisões na jurisprudência, nomeadamente nos processos 552/2023-T, 46/2018-T e 155/2013-T do CAAD. Também no processo 820/2023-T do CAAD foi proferida decisão no mesmo sentido, depois de proferido o acórdão do TJUE relativo ao processo C-472/22.
- k) Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios.
- l) Como também decidiu o TJUE no processo C-565/11, quando existe uma violação do Direito da União, é devido o reembolso dos juros respeitantes ao imposto indevidamente pago.

m) Pelo que, ao abrigo do artigo 43.º n.º 1 e 4, e 35.º n.º 10 LGT, 61.º n.º 5 CPPT, os Requerentes têm de ser indemnizados mediante o pagamento de juros indemnizatórios, sobre a quantia indevidamente paga, contados desde a data em que foi feito o pagamento (13-9-2024), até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

7. A Requerida, apresentou Resposta, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:

- a) A “C...” não preenche os requisitos para que seja qualificada como “Pequena Empresa”.
- b) Nem a letra da lei nem a sua *ratio* permitem concluir que a aplicação do regime de tributação, previsto no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, fica dependente da certificação da qualidade de PME pelo IAPMEI.
- c) Com efeito, para efeitos de aplicação do regime de exclusão previsto no n.º 3 do artigo 43.º, o n.º 4 do mesmo preceito legal remete a definição de micro e pequenas empresas para os termos do anexo ao decreto-lei n.º 372/2007,
- d) E o que resulta do decreto-lei n.º 372/2007 e, em particular, do seu anexo, é que, para efeitos de aferir do preenchimento dos requisitos materiais para a qualificação de micro, pequenas e médias empresas, devem ser considerados os dados do último exercício contabilístico encerrado.
- e) É entendimento jurisprudencial assente que, em sede de redução da tributação das mais-valias obtidas com a alienação de participações sociais, o certificado de PME emitido pelo IAPMEI pode ser afastado quanto à sua veracidade se, em face dos critérios legais do conceito de PME, for aduzida prova concludente nesse sentido. (cf. acórdão do TCA Sul, de 11/02/2021, Proc. 317/12,1BESNT).
- f) Por seu turno, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, impende sobre o sujeito passivo o ónus da prova.
- g) Ora, os Requerentes, nem perante a AT, nem nos presentes autos, fizeram prova de que a “C...” preenche os requisitos de pequena empresa, designadamente através de elementos contabilísticos a que alude o artigo 4.º do anexo do decreto-lei n.º 372/2007, como seja o Relatório e Contas da sociedade e demonstrações financeiras, referentes ao exercício de 2023, bem como Declarações apresentadas à segurança social e à

administração fiscal, alemãs, nas quais se evidenciasse o numero de trabalhadores e o volume de negócios da sociedade.

- h) A dita declaração alegadamente feita pelo contabilista da “C...”, não tem a virtualidade de substituir documentos contabilísticos e elementos declarativos apresentados junto de entidades públicas, autênticos ou devidamente autenticados, referentes à sociedade e dos quais se possa extrair, para efeitos probatórios, o preenchimento (ou não) dos requisitos materiais consagrados na lei para a qualificação de pequena empresa, em sede de redução parcial de tributação, nos termos e para os efeitos do n.º 3 do art.º 43º do CIRS.
- i) No sentido expandido, lê-se no acórdão arbitral proferido no processo n.º 733/2022-T.
- j) Em suma, ainda que as mais-valias geradas pela operação de redução de capital com amortização parcial do valor das participações sociais de uma sociedade residente fora de Portugal, possam beneficiar da redução parcial de tributação prevista no n.º 3 do art.º 43º do CIRS, certo é que, no caso dos autos, os Requerentes não fizeram prova de que a referida sociedade reunia os requisitos para o efeito, ou seja, que, nos termos do anexo do decreto-lei n.º 372/2007, e no ano de 2023, podia ser qualificada como pequena empresa.
- k) Não merecendo censura à liquidação impugnada, não haverá também lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

8. Por Despacho Arbitral, de 19-05-2025, notificaram-se os Requerentes para:

- a) indicar, no prazo de 10 dias os factos sobre os quais pretende a inquirição das testemunhas arroladas, na sequência do que o Tribunal decidirá sobre a utilidade ou dispensa desse meio de prova; e
- b) no mesmo prazo juntar aos autos prova documental adicional, concretamente o Relatório Gestão e Contas registados no Registo Comercial, devidamente legalizados, da sociedade comercial em que foi realizada a redução de capital social, que atestem a verificação dos requisitos alegados quanto a essa sociedade ser uma “Pequena Empresa”, tal como alegado.

9. Tendo recebido resposta dos Requerentes em 27-05-2025, com elementos probatórios adicionais, por Despacho Arbitral, de 03-06-2025, notificaram-se as partes da dispensa a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT. Adicionalmente:

- a) Facultou-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, e

b) Atendendo a que os Requerentes juntaram os referidos elementos probatórios adicionais e considerando o disposto nos artigos 415.º n.º 1 e 427.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1 e) do RJAT, poderá a Requerida pronunciar-se sobre esses documentos no prazo das alegações.

9. A Requerida apresentou alegações a 26-06-2025 e pronunciou-se sobre os documentos apresentados pelos Requerentes.

Por despacho de 08-07-2025 o Tribunal Arbitral decidiu admitir esses documentos.

As alegações dos Requerentes foram extemporaneamente juntas ao Processo em 01-07-2025.

Por e-mail de 01-07-2025 o advogado dos Requerentes justifica a não junção das alegações, afirmando que *“Conforme comprovativo de e-mail enviado abaixo, no dia 26.06.2025 foram enviadas as alegações escritas em formato pdf e word, pedido de pronúncia arbitral em formato word e pagamento da taxa arbitral remanescente.*

Por lapso, foi identificado o processo 121/2025-T, porém, os Requerentes e a documentação junta, conforme facilmente se pode verificar, eram os referentes ao processo 151/2025-T.

No seguimento do e-mail anterior, que foi enviado tempestivamente, requer-se que a documentação junta o seja ao processo n.º 151/2025-T.”

E anexou o e-mail enviado ao CAAD em 26-06-2025, em que identifica o Processo n.º 121/2025-T.

Por despacho de 08-07-2025 o Tribunal Arbitral face ao exposto pelo advogado dos Requerentes e atendendo aos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16, c) 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), decidiu aceitar as alegações apresentadas pelos Requerentes.

II- Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (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).

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), o Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram suscitadas questões prévias.

Cumpra apreciar e decidir.

III - Fundamentação

III.1.1- Matéria de facto

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a)** Em maio de 2023 foi reduzido o capital social da sociedade constituída de acordo com o direito alemão designada “C...” (doravante “C...”), com sede em Hamburgo, com o n.º registo (facto não controvertido).
- b)** Em 31-12-2022 e 31-12-2023 a “C...” empregava menos de 50 pessoas e o volume de negócios total ascendia a 8.379.971,57 € e 339.188,24 € respetivamente (não excedendo 10.000.000 €), cf. Relatório e Contas da “C...” relativas a 31/12/2022 e 31/12/2023 (Cfr. doc. 1, 2, 3 e 4 de prova adicional – requerimento de 27-05-2025).
- c)** Resultou da referida redução de capital social, com amortização parcial do valor das participações sociais, a entrega ao Requerente marido da quantia de 900.000 USD (novecentos mil dólares dos Estados Unidos da América), cf. doc.1 junto com o PPA.
- d)** O Requerente havia adquirido a sua participação social naquela sociedade em junho de 2017, por 1.000 €, cf. Doc. 2 junto aos autos.
- e)** Em declaração de rendimentos conjunta, em 22-06-2024 os Requerentes declararam a mais-valia correspondente à redução de capital social no anexo J da declaração de IRS..., campo 9.2, linha 953, cf. Doc. 4 junto aos autos: valor de realização 820.187,00 € (11-5-2023) e valor de aquisição 1.000,00 € (5-7-2017).
- f)** O anexo J da declaração de rendimentos não prevê que seja referido a que tipo de empresas (nomeadamente “Pequenas Empresas”) diz respeito a mais-valia.
- g)** O resultado desta declaração culminou numa liquidação de valor de 233.867,89 €, cf. Doc. 5 junto aos autos.
- h)** A AT tributou a mais-valia dos Requerentes à taxa autónoma de 28%, sobre a totalidade da mesma (cf. campo 17 do doc. 5 junto aos autos).
- i)** Em 13-09-2024 o Imposto foi pago pelos Requerentes, nos termos em que foi liquidado (cf. artigo 9.º do PPA, não contraditado pela Resposta e PA).

- j) Em 22-10-2024 os Requerentes apresentaram Reclamação Graciosa a que foi atribuído a n.º ...2024... para contestar a liquidação, a qual foi indeferida por despacho de 14-03-2025 (cf. doc. 6 junto aos autos, e PA).
- k) Na notificação para audição prévia visando o indeferimento da reclamação graciosa referiu a AT, como fundamentação, o seguinte:

“Da apreciação do pedido

O que está em causa nos presentes autos é se à alienação onerosa de participações sociais de uma sociedade de direito alemão se aplica o n.º 3 do art.º 43º do Código do IRS. Com a redação dada pela Lei no 15/2010, de 26/07, o art.º 43º, n.º 3 do Código do IRS passou a estabelecer que o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias, respeitantes às transmissões onerosas de partes sociais, relativos a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, fosse considerado em 50 % do seu valor. E, de acordo com o seu 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”.

É entendimento da AT, no que respeita ao disposto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 43º do CIRS, que a Lei n.º 15/2010 ao ter introduzido o regime do n.º 3 e n.º 4 do art. 43º do CIRS, apenas e só pretendeu incrementar um regime fiscal mais favorável para as mais-valias obtidas na alienação de partes sociais de micro e pequenas empresas sediadas em Portugal, e não de sociedades estrangeiras, não residentes em Portugal.

Encontra-se expressamente plasmado no preâmbulo do Projeto de Lei n.º 257/XI que o pretendido no n.º 3 do art. 43º do CIRS é beneficiar, incrementar e desenvolver as micro e pequenas empresas nacionais.

Para além da referência expressa plasmada no preâmbulo do projeto lei que introduziu este regime, também do n.º 4 do art. 43º do CIRS resulta o mesmo entendimento, ao determinar a aplicação do regime às entidades definidas no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

O reclamante alienou títulos/participações sociais de uma sociedade não residente em Portugal e, nessa medida, o regime legal previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS não é aplicável às mais-valias obtidas pelo mesmo.

De resto,

No que respeita ao alegado nos artigos 5 e 7 da petição inicial, de dizer que a liquidação aqui em causa foi efetuada com base na declaração modelo 3 de IRS submetida pelo S.P. e observando as regras estabelecidas no Código do IRS, não dispondo o anexo J de campo para o efeito precisamente porque essa exclusão parcial de tributação se aplica somente a empresas sediadas em território português.

Ou seja, as normas legais foram corretamente aplicadas, tendo a liquidação sido elaborada tendo em conta os preceitos legais aplicáveis, inexistindo assim, a alegada ilegalidade referida pelo reclamante, bem como inexistindo ainda qualquer violação do princípio comunitário da livre circulação de capitais.

20. Quanto aos Acórdãos invocados, de dizer que os mesmos só têm aplicação à situação concreta a que se referem.

21. Relativamente aos juros indemnizatórios a que se refere na petição inicial, na improcedência do pedido de anulação da liquidação aqui em causa, fica prejudicada a apreciação do pedido nesta parte.

CONCLUSÃO

Face ao exposto, tendo em conta os argumentos acima referidos, propõe-se o indeferimento da reclamação graciosa”.

Na decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, proferida em 04-12-2024, após o exercício da audição prévia dos Requerentes, referiu a AT, como fundamentação:

“Já o referimos, no "projeto de decisão" para o qual remetemos, que:

O reclamante alienou títulos/participações sociais de uma sociedade não residente em Portugal e, nessa medida, o regime legal previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS não é aplicável às mais-valias obtidas pelo mesmo.

Encontra-se expressamente plasmado no preâmbulo do Projeto de Lei n.º 257/XI que o pretendido no n.º 3 do art. 43.º do CIRS é beneficiar, incrementar e desenvolver as micro e pequenas empresas nacionais, e

que esse mesmo entendimento resulta também do n.º 4 do art. 43º do CIRS, ao determinar a aplicação do regime às entidades definidas no Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

É entendimento da AT, no que respeita ao disposto nos n.ºs 3 e 4 do artº 43º do CIRS, que a Lei n.º 15/2010 ao ter introduzido o regime do n.º 3 e n.º 4 do art. 43º do CIRS, apenas e só pretendeu incrementar um regime fiscal mais favorável para as mais-valias obtidas na alienação de partes sociais de micro e pequenas empresas sediadas em Portugal, e não de sociedades estrangeiras, não residentes em Portugal.

Resta-nos concluir que os Acórdãos invocados, ao contrário do que alega o reclamante, só têm aplicação à situação concreta a que se referem.

Em face do exposto, propõe-se o indeferimento da presente reclamação nos precisos termos do "projeto de decisão"".

- I) Em 2025-02-13 os Requerentes apresentaram o presente PPA conforme registo no SGP do CAAD.

III.1.2- Factos não provados

Inexistem factos que se considerem não provados, com relevo para a boa decisão deste pleito, exceto o seguinte: não se demonstrou ter sido prestada garantia com hipoteca de imóveis em processo de execução fiscal atinente a esta liquidação.

III.1.3- Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, o PPA e a Resposta junto aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2- Matéria de Direito

III.2.1- Impugnação da liquidação de imposto, em sede de IRS

Como resulta da fundamentação do indeferimento da reclamação graciosa “*é entendimento da AT, no que respeita ao disposto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 43.º do CIRS, que a Lei n.º 15/2010 ao ter introduzido o regime do n.º 3 e n.º 4 do art. 43.º do CIRS, apenas e só pretendeu incrementar um regime fiscal mais favorável para as mais-valias obtidas na alienação de partes sociais de micro e pequenas empresas sediadas em Portugal, e não de sociedades estrangeiras, não residentes em Portugal*”.

Este é o fundamento que sustenta os atos aqui impugnados: imediatamente a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e mediamente a liquidação de IRS impugnada.

O ato de indeferimento da reclamação graciosa tem uma fundamentação que é a que aqui se pode considerar. De forma que tudo o que constitua alteração da fundamentação do ato recorrido, não pode ser aqui acolhido.

Por isso, é irrelevante a fundamentação a posteriori, tendo os atos cuja legalidade é questionada de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos (vide acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02).

No essencial, a questão que importa dirimir é uma questão de apreciação da prova, que então deve ser subsumida nos n.º 2 al. b), 3 e 4, do artigo 43.º do CIRS: saber se a “C...” é uma “Pequena Empresa”.

A este respeito, relevam informações passíveis de verificação através de elementos contabilísticos a que alude o artigo 4.º do anexo do decreto-lei n.º 372/2007, como seja o Relatório e Contas da sociedade e demonstrações financeiras, referentes ao exercício findo em 31/12/2023, bem como Declarações apresentadas à segurança social e à administração fiscal, alemãs, nas quais se evidenciasse o número de trabalhadores e o volume de negócios da sociedade, mesmo sem que tenha sido emitido o “Certificado PME” previsto no artigo 1.º e seguintes do decreto-lei n.º 372/2007.

Com efeito, é entendimento jurisprudencial assente que, em sede de redução da tributação das mais-valias obtidas com a alienação de participações sociais, o certificado de PME emitido pelo IAPMEI pode ser afastado quanto à sua veracidade se, em face dos critérios legais do conceito de PME, for aduzida prova concludente nesse sentido. (cf. acórdão do TCAS, de 11/2/2021, proc. 317/12.1BESNT, relator: Jorge Cortês). É o que sucede no caso *sub judice*.

Vejamos

Com os elementos probatórios disponíveis, devidamente discriminados na matéria de facto, verificou-se que em 31-12-2022 e 31-12-2023 a sociedade de Direito Alemão “C...” empregava menos de 50 pessoas, e o volume de negócios total ascendia a 8.379.971,57 € e 339.188,24 € respetivamente (não excedendo 10.000.000 €).

Nos termos do n.º 1, al. b), n.º 1 e n.º 3 do artigo 10.º CIRS, as mais-valias (rendimentos de categoria G) dos Requerentes, decorrentes da remição e amortização com redução de capital social da “C...” consideram-se obtidas na data da remição e amortização do capital social.

Nesse sentido, o facto tributário nasce e esgota-se no momento autónomo e completo da alienação e da realização das mais-valias, sendo, por isso, um facto tributário instantâneo –as mais-valias não podem deixar de reportar-se a cada ganho de per si – e não um facto tributário complexo de formação sucessiva ao longo de um ano, pese embora o valor a considerar para a determinação da base tributável para efeitos de IRS seja o correspondente ao saldo anual apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano (2023).

Ora, considerando que o facto gerador de tributação da mais valia é instantâneo, tendo o mesmo ocorrido em maio de 2023, a data das demonstrações financeiras e demais elementos probatórios que permitem concluir quanto à categoria da empresa “Pequena Empresa”, será o termo do exercício de 2022. Considerando que naquela data a sociedade “C...” não tinha empregados (empregava menos de 50 pessoas) e o volume de negócios total ascendia a 8.379.971,57 € (não excedendo 10.000.000 €), estão preenchidos os requisitos de classificação como “Pequena Empresa”, previstos no n.º 2 do artigo 2.º e no artigo 4.º do anexo ao decreto-lei n.º 372/2007, de 6/11, e cf. artigo 2.º do anexo à Recomendação n.º 2003/361/CE.

Ou seja, as mais-valias geradas em maio de 2023 por efeito da redução do capital social deveriam ser tributadas à taxa especial de 28%, cf. al. c) do n.º 1 do artigo 72.º CIRS, devendo a taxa de tributação incidir sobre 50% do saldo de mais valias, cf. al. b) do n.º 2 e 4 do artigo 43.º CIRS.

Nem a letra da lei nem a sua *ratio* permitem concluir que a aplicação do regime de tributação, previsto no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, fica dependente da certificação da qualidade de PME pelo IAPMEI, pelo que, nos termos do acórdão antes referido, do TCAS, de 11/2/2021 (proc. 317/12.1BESNT, relator: Jorge Cortês) e nos termos do artigo 4.º do anexo ao decreto-lei n.º 372/2007, de 6/11.

Nem releva que a sede social da sociedade comercial cujo capital social foi reduzido se situe em outro Estado Membro da União Europeia, já que de outro modo se estaria a criar uma discriminação na livre circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do TFUE. Aliás, esta questão já foi dirimida no Tribunal de Justiça da União Europeia, no Processo C-472/22, que decidiu o litígio entre um residente fiscal em Portugal e a AT, em que o contribuinte alienou as participações que detinha de uma sociedade de direito francês a outra sociedade de direito francês. Também nesse caso a AT calculou o IRS a pagar sem aplicar a redução de 50% do saldo apurado, prevista no n.º 3 do artigo 43.º do CIRS.

Nesse processo, o TJUE concluiu naquele processo que: *“o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma prática fiscal de um Estado-Membro, em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que reserva um benefício fiscal, que consiste na redução para metade da tributação das mais-valias geradas pela transmissão de participações sociais, apenas às transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas nesse Estado-Membro, com exclusão das transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros”*.

Na fundamentação deste acórdão refere-se, além do mais, o seguinte:

“22 Nos termos do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados Membros e entre Estados Membros e países terceiros.

23 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são suscetíveis de dissuadir os não residentes de investir num Estado Membro ou de dissuadir os residentes de investir noutros Estados (Acórdão de 17 de março de 2022, AllianzGI Fonds AEVN, C 545/19, EU:C:2022:193, n.º 36 e jurisprudência referida).

24 No caso em apreço, a legislação nacional em causa no processo principal, tal como aplicada pela Autoridade Tributária, institui uma diferença de tratamento entre os residentes fiscais portugueses que detenham participações sociais em empresas que exerçam uma atividade económica em Portugal e os que detenham participações sociais em empresas que exerçam uma atividade económica fora de Portugal, sendo as mais valias realizadas com as transmissões de participações sociais nestas últimas mais fortemente tributadas. Assim, esta legislação torna mais atrativo o investimento em empresas estabelecidas em território português, em detrimento das estabelecidas noutros Estados Membros.

25 Ora, esta diferença de tratamento em função do lugar de investimento dos capitais tem por efeito dissuadir um residente fiscal português de investir os seus capitais numa sociedade estabelecida noutro Estado e tem também um efeito restritivo em relação às sociedades estabelecidas noutros Estados, uma vez que constitui no que lhe diz respeito um obstáculo à recolha de capitais em Portugal (v., por analogia, Acórdãos de 6 de junho de 2000, Verkooijen, C 35/98, EU:C:2000:294, n.ºs 34 e 35; de 15 de julho de 2004, Weidert e Paulus, C 242/03, EU:C:2004:465, n.os 13 e 14; e de 18 de dezembro de 2007, Grønfeldt, C 436/06, EU:C:2007:820, n.º 14 e jurisprudência referida). Tal diferenciação constitui, portanto, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE.

26 No entanto, ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o artigo 63.º TFUE não prejudica o direito de os Estados Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido.

27 Resulta de jurisprudência constante que o artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, uma vez que constitui uma derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objeto de interpretação estrita. Por conseguinte, esta disposição não pode ser interpretada no sentido de que toda a

legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar em que residem ou do Estado em que investem os seus capitais é automaticamente compatível com o Tratado [Acórdão de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Isenção dos fundos de investimento contratuais), C 342/20, EU:C:2022:276, n.º 67 e jurisprudência referida].

28 *Com efeito, as diferenças de tratamento autorizadas pelo artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE não devem constituir, de acordo com o n.º 3 deste artigo, um meio de discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada. Assim, o Tribunal de Justiça declarou que semelhantes diferenças de tratamento só podem ser autorizadas se disserem respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou, no caso contrário, se forem justificadas por uma razão imperiosa de interesse geral [Acórdão de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Isenção dos fundos de investimento contratuais), C 342/20, EU:C:2022:276, n.º 68 e jurisprudência referida].*

29 *Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, a comparabilidade de uma situação transfronteiriça com uma situação interna do Estado Membro deve ser examinada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais em causa, bem como o objeto e o conteúdo destas últimas. Apenas os critérios de distinção pertinentes estabelecidos pela legislação em causa devem ser tidos em conta para apreciar se a diferença de tratamento resultante dessa legislação reflete uma diferença objetiva entre as situações (Acórdão de 16 de dezembro de 2021, UBS Real Estate, C 478/19 e C 479/19, EU:C:2021:1015, n.ºs 47 e 48 e jurisprudência referida).*

30 *No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que a prática fiscal em causa no processo principal tem por objetivo apoiar as empresas nacionais e estimular a atividade económica em Portugal reduzindo para metade a carga fiscal que onera as mais valias realizadas pelos contribuintes com residência fiscal em Portugal, quando transmitam participações sociais em sociedades estabelecidas neste Estado Membro. As mais valias realizadas por esses contribuintes com as transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas noutros Estados Membros ficam, em contrapartida, sujeitas a imposto à taxa integral.*

31 *A legislação nacional em causa no processo principal, tal como aplicada pela Autoridade Tributária, aplica se, portanto, indistintamente a qualquer pessoa singular com residência fiscal em Portugal e implica um tratamento diferenciado baseado exclusivamente no lugar de estabelecimento das sociedades nas quais os capitais são investidos, com o intuito de incentivar o investimento na atividade económica em Portugal, em detrimento do investimento nos outros Estados Membros.*

32 *Ora, por um lado, um contribuinte que proceda a investimentos em participações sociais numa sociedade portuguesa e um contribuinte que proceda a investimentos em participações sociais numa sociedade estrangeira investem ambos os seus capitais em sociedades com vista à obtenção de lucros (v., por analogia, Acórdão de 9 de setembro de 2021, Real Vida Seguros, C 449/20, EU:C:2021:721, n.º 33).*

33 *Por outro lado, admitir que os contribuintes que investiram em empresas que exercem uma atividade económica em Portugal seriam colocados numa situação diferente dos contribuintes que investiram em empresas que exercem uma atividade económica fora de Portugal, quando o artigo 63.º, n.º 1, TFUE proíbe*

precisamente as restrições aos movimentos de capitais transfronteiriços, esvaziaria esta disposição do seu conteúdo (v., por analogia, Acórdão de 9 de setembro de 2021, Real Vida Seguros, C 449/20, EU:C:2021:721, n.º 36 e jurisprudência referida).

34 *Assim, a diferença de tratamento resultante de uma legislação dessa natureza não assenta numa diferença objetiva de situações.*

35 *Por conseguinte, há que examinar se essa restrição à livre circulação pode ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral. Com efeito, segundo a jurisprudência, uma restrição à livre circulação de capitais pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral, for adequada a garantir a realização do objetivo que prossegue e não for além do que é necessário para alcançar esse objetivo (Acórdão de 17 de março de 2022, AllianzGI Fonds AEVN, C 545/19, EU:C:2022:193, n.º 75 e jurisprudência referida).*

36 *No caso em apreço, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a prática fiscal em causa no processo principal visa apoiar as empresas nacionais e estimular a atividade económica em Portugal.*

37 *Ora, em conformidade com jurisprudência constante, um objetivo de natureza puramente económica não pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral suscetível de justificar uma restrição a uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado FUE (Acórdãos de 6 de junho de 2000, Verkooijen, C 35/98, EU:C:2000:294, n.º 48, e de 25 de fevereiro de 2021, Novo Banco, C 712/19, EU:C:2021:137, n.º 40 e jurisprudência referida).*

38 *Em todo o caso, mesmo admitindo que tal objetivo seja considerado admissível, não foi dada nenhuma indicação que sugira que o objetivo não seria alcançado se o benefício fiscal previsto na legislação nacional em causa no processo principal fosse igualmente aplicado às mais valias geradas pela transmissão de participações sociais em micro e pequenas empresas que exercem uma atividade económica fora de Portugal (v., por analogia, Acórdão de 9 de setembro de 2021, Real Vida Seguros, C 449/20, EU:C:2021:721, n.º 40).*

39 *Embora, sem contestar o referido objetivo de natureza puramente económica, o Governo Português, nas suas observações escritas, afirme que a diferença de tratamento em causa tem tudo a ver diretamente com a preservação da coerência do sistema fiscal, cumpre recordar que, para que um argumento baseado nesta justificação possa vingar, é necessário que seja demonstrada a existência de um nexo direto entre o benefício fiscal em causa e a compensação deste benefício através de uma determinada cobrança fiscal, devendo o caráter direto deste nexo ser apreciado à luz do objetivo da legislação em causa [Acórdão de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (Isenção dos fundos de investimento contratuais), C 342/20, EU:C:2022:276, n.º 92 e jurisprudência referida].*

40 *Ora, não se pode deixar de observar que o Governo Português não desenvolve uma argumentação jurídica para sustentar a sua afirmação. Por conseguinte, este Governo não demonstrou que o benefício fiscal concedido aos contribuintes que detêm participações sociais em empresas que exercem uma atividade económica em Portugal é compensado por uma determinada cobrança fiscal, justificando assim a exclusão dos contribuintes que detenham participações sociais em empresas que exercem uma atividade económica fora de Portugal da possibilidade de beneficiar deste benefício.*

41 *Assim, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que a legislação em causa no processo principal, tal como aplicada pela Autoridade Tributária, não é justificada por razões imperiosas de interesse geral.*

42 *Por conseguinte, o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma prática fiscal de um Estado Membro, em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que reserve um benefício fiscal, que consiste na redução para metade da tributação das mais valias geradas pela transmissão de participações sociais, apenas às transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas nesse Estado Membro, com exclusão das transmissões de participações sociais em sociedades estabelecidas noutros Estados Membros”.*

Este acórdão foi emitido no âmbito de um Processo arbitral do CAAD e teve por objeto de apreciação precisamente o regime do artigo 43.º, n.º 3, do CIRS, pelo que é inquestionável a sua aplicação a situação dos autos.

Por outro lado, no presente processo a Autoridade Tributária e Aduaneira não indica quais as eventuais «razões imperiosas de interesse geral», a que alude o acórdão do TJUE, designadamente «que o benefício fiscal concedido aos contribuintes que detêm participações sociais em empresas que exercem uma atividade económica em Portugal é compensado por uma determinada cobrança fiscal, justificando assim a exclusão dos contribuintes que detenham participações sociais em empresas que exercem uma atividade económica fora de Portugal da possibilidade de beneficiar deste benefício» (n.ºs 40 e 41).

Neste contexto, resta aplicar esta jurisprudência do TJUE.

Nesse sentido têm sido proferidas decisões na jurisprudência, nomeadamente nos processos 552/2023-T, 46/2018-T e 155/2013-T do CAAD, sendo que no Processo 820/2023-T foi proferida decisão também no mesmo sentido, já depois de proferido o acórdão do TJUE relativo ao Processo C-472/22.

Em suma, os Requerentes cumpriram o ónus da prova previsto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT com os elementos carreados para os autos. Termos em que procede o pedido dos Requerentes, com a consequente anulação da liquidação adicional posta em crise, ilegal.

III.2.2- Reembolso de imposto pago indevidamente e juros indemnizatórios.

Na esteira do processo n.º 782/2024-T do CAAD, o direito dos contribuintes ao reembolso e aos juros na sequência da cobrança de impostos em violação de normas da União Europeia decorre deste mesmo direito. Nesse sentido tem decidido o TJUE (processo C-565/11), que sublinha, precisamente, que “o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre desse mesmo direito da União”.

Não há, pois, que ir perscrutar nas disposições de direito interno se esse direito existe ou não. A resposta a essa questão é uma resposta de direito da União Europeia.

No entender do TJUE, *“quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado, mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro, devido à exigibilidade prematura do imposto”*.

E mais afirma o TJUE, quando sublinha a relevância dos princípios da equivalência e efetividade nesta matéria, que cumpre ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro respeitar quando da previsão das condições em que tais juros devem ser pagos. Estes devem abster-se de impor condições menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno e de as organizar de modo a, na prática, impossibilitem ou dificultem excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União.

Porém, como se refere neste n.º 23, cabe a cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

O artigo 43, n.º 3, d) determina que são também devidos juros indemnizatórios em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

Nesta situação, a Lei 9/2019, de 01/02 (em vigor a 02-02-2019), por via do seu artigo 2.º aditou a alínea d) ao n.º 3 do artigo 43.º da LGT, nos termos da qual são, também, devidos juros indemnizatórios no caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determina a respetiva devolução.

E assim, aderimos ao decidido no STA de 23-10-2024, proferido no Proc. 0430/22.7BEBRG:

“II- Por considerarmos que a aplicação do 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT, não exige que exista uma declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, concluímos que estão reunidos os pressupostos legais para que seja devido à recorrente o pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do pagamento indevido do tributo até à data do processamento da respetiva nota de crédito (nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT e da Portaria n.º 291/2003, de 08.04, aprovada ao abrigo do disposto no artigo 558.º, n.º 1, do CC, aplicável ex vi dos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

(...)

“A recorrente veio ainda requerer o pagamento de juros indemnizatórios. Com efeito, ao abrigo do artigo 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT, são também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução”.

Consideramos que a disposição que referimos não exige, para ser aplicada, que exista uma declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, como decorre, aliás, da jurisprudência deste Supremo Tribunal, designadamente do recente acórdão de 2 de outubro, Proc. n.º 91/23.6BEBJA, em cuja fundamentação nos baseamos:

«...a norma em apreço não contempla a exigência de uma declaração com força obrigatória geral (sendo de notar que o contribuinte não terá legitimidade para desencadear um processo de fiscalização abstracta sucessiva da constitucionalidade ao abrigo do artigo 281º nº 3 da CRP, estando esse impulso processual apenas na disponibilidade dos Juizes Conselheiros ou do Ministério Público, nos termos do artigo 82.º da LTC, podendo o mesmo, no limite, solicitar ao Ministério Público que promova esse processo) e, muito menos, uma pronúncia

do Tribunal Constitucional no caso concreto (até porque as próprias partes podem conformar-se com a pronúncia deste Tribunal em função daquilo que é, nesta altura, a jurisprudência do Tribunal Constitucional), o que repugna ao simples bom senso, dado que, tendo sido reconhecida a bondade da pretensão das Recorrentes nos termos e pelos fundamentos apontados, não faz sentido recusar a aplicação da norma em análise - art. 43.º n.º 1 al. d) da LGT...».

Para concluirmos, também, que estão reunidos os pressupostos legais para que seja devido à recorrente o pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data de indeferimento da Reclamação Graciosa, até à data do processamento da respetiva nota de crédito”, cf. acórdão do STA de 28-05-2025, Proc. 078/22.6BALS, que menciona no sumário:

“Perante a desaplicação de norma legal com fundamento na sua desconformidade com o Direito da União Europeia, e perante a inerente anulação das retenções na fonte indevidas, a consequente obrigação da AT de reconstituição da situação ex ante impõe, não apenas a restituição dos montantes indevidamente pagos a título de imposto retido, mas também o pagamento de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento do meio impugnatório administrativo intentado contra as retenções na fonte indevidas até à data do processamento da respetiva nota de crédito.”

De referir que neste Acórdão está em causa a fixação do termo inicial dos juros indemnizatórios, no caso de desaplicação de uma norma legal com fundamento na sua desconformidade com o Direito da União Europeia, o qual será fixado na data do indeferimento expresso ou tácito do meio impugnatório, que nestes autos é a data da formação do indeferimento tácito da reclamação Graciosa apresentada em 22-10-2024.

A propósito da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios e da determinação no seu termo inicial, nas situações em que existe decisão judicial transitada em julgado que desaplique a norma base da liquidação com fundamento na sua inconstitucionalidade ou na sua ilegalidade, constitui jurisprudência assente do STA a seguinte:

i) Com a entrada em vigor do regime consagrado no n.º 3, al. d) do artigo 43.º da Lei Geral Tributária Tributária (introduzido na ordem jurídica pela Lei n.º 9/2019, de 1 de Fevereiro) é indiscutível que são devidos juros indemnizatórios nas situações em que seja proferida decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução, são devidos juros indemnizatórios. // Não consagrando o n.º 3, al. d) do artigo 43.º da LGT como pressuposto necessário da atribuição de tais juros indemnizatórios uma prévia declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade das normas fundantes da liquidação pelo Tribunal Constitucional, nem exigindo o mesmo preceito que previamente haja uma pronúncia por parte desse mesmo Tribunal no caso concreto ou

em casos semelhantes, o julgamento do Juiz Tribunal Tributário que anula a liquidação impugnada após desaplicar, com fundamento em inconstitucionalidade, as referidas normas, constitui fundamente bastante ao reconhecimento e atribuição dos juros indemnizatórios em apreço (artigo 43.º, n.º 3 al. d) da LGT, 204.º e 207.º da Constituição da República Portuguesa)» (Acórdão do STA, de 12/03/2025, P. 0975/19.6BELRS.).

Na situação em apreço, está em causa a desaplicação de norma legal, por decisão judicial transitada em julgado, em virtude de ilegalidade/desconformidade com Direito Convencional supra legal (artigo 8.º, n.º 4, da CRP e artigo 70.º/1/i), da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional – Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro), da norma do artigo 22.º/1, do EBF, quando se entenda ser de aplicar apenas aos organismos de investimento colectivo, residentes em território nacional, em detrimento de idênticas entidades sedeadas noutros Estados membro da União Europeia, que se encontram na mesma situação. Tendo ocorrido retenções na fonte consideradas ilegais, constitui jurisprudência assente do STA a fixada no Acórdão do Pleno da CT, de 29-06-2022, P. 093/21.7BALS, segundo a qual,

«Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs. 1 e 3, da L.G.T.». A solução assenta nos fundamentos seguintes. Por um lado, a impugnação judicial das retenções na fonte em causa está sujeita à reclamação administrativa necessária (artigo 132.º/3 e 4, do CPPT). Por outro lado, a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios não depende apenas da prova do prejuízo do contribuinte; importa também que tais prejuízos, derivados de actuação pública ilegal, sejam imputáveis à Administração Fiscal. Tal nexó de imputabilidade em relação à Administração Fiscal apenas se verifica quando ocorre o indeferimento do meio administrativo impugnatório das retenções na fonte em apreço; ou seja, no caso em exame nos autos, em 11/01/2021, data da notificação do indeferimento da reclamação graciosa (alínea K), do

probatório). É que, através da instauração do meio impugnatório gracioso, foi activado o poder-dever da Administração Fiscal de, no quadro do exercício dos poderes revisivos do acto tributário, corrigir as retenções na fonte contestadas, conformando-as com o ordenamento jurídico da União Europeia. Poder-dever que, após 11/01/2021, se verifica que não foi exercido, ao invés do que devia ter sucedido (artigo 100.º/1, da LGT).

Em face do exposto, impõe-se conceder provimento parcial ao recurso de uniformização de jurisprudência, no sentido seguinte:

«Perante a desaplicação de norma legal com fundamento na sua desconformidade com o Direito da União Europeia e perante a inerente anulação das retenções na fonte indevidas, por decisão judicial transitada em julgado, a consequente obrigação da AT de reconstituição da situação ex ante impõe, não apenas a restituição dos montantes indevidamente pagos a título de imposto retido, mas também o pagamento de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento, expresso ou tácito, do meio impugnatório administrativo intentado contra as retenções na fonte indevidas até à data do processamento da respectiva nota de crédito».

No caso em apreço, a Reclamação Graciosa foi apresentada em 22-10-2024, pelo que a presunção de indeferimento tácito se formou em 23-02-2024, nos termos do n.º 5 do artigo 57.º da LGT, decorrido o prazo de quatro meses previsto no n.º 1 do mesmo artigo.

Considerando este Acórdão de uniformização de jurisprudência, é de concluir que os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, e que a presunção de indeferimento tácito se formou em 23-02-2024.

Assim, e pelo exposto, os juros indemnizatórios devem ser contados, com base na quantia de 233.867,89 desde 23-02-2024, até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva.

IV- Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o Pedido e em consequência:

- a) Anular o despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... e a liquidação da liquidação de IRS n.º 2024... , no valor de 233.867,89 €;

- b) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios nos termos antes expostos;
- c) Condenar a Requerida ao pagamento das custas processuais.

V- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **233.867,89 €** (duzentos e trinta e três mil, oitocentos e sessenta e sete euros, e oitenta e nove cêntimos).

VI- Custas

Em conformidade com o estatuído no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, da decisão arbitral proferida pelo Tribunal Arbitral consta a fixação do montante das custas em **4.284,00 €** (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, a serem suportadas pela Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de julho de 2025.

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro- Presidente)

(Nuno M. Morujão - Adjunto e Relator)

(Augusto Vieira – Adjunto)