

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 707/2025-T

Tema: IRS - Regime transitório do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 488-A/88, de 30 de novembro (diploma que aprovou o CIRS). – Mais-Valias – Momento de aquisição de participações sociais – Artigos 43º-6/a) e 10º-1/b), do CIRS

SUMÁRIO: *I Não há lugar a tributação em sede de IRS, da mais-valia obtida em virtude da partilha, em 2021, decorrente da liquidação da sociedade, de quota do capital social respetivo que havia sido adquirida pelos sócios antes de 1 de janeiro de 1989. II - No caso, é aplicável o regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 488-A/88, de 30 de novembro (diploma que aprovou o CIRS), considerando que, para além da mencionada aquisição ter ocorrido em data anterior a 1 de janeiro de 1989, o ganho obtido não estava também já sujeito a tributação em sede do anterior Imposto de Mais-Valias. III - Este mesmo regime se aplicará nos casos em que ocorram aumentos de capital posteriores a 1 de janeiro de 1989, com impacto no valor da quota detida pelo contribuinte e alienante. IV – A correção efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária contraria o disposto no artigo 43º-6/a), do CIRS/2021, na medida em que as quotas em causa foram adquiridas antes de 1989 e as participações sociais resultam da soma dessas quotas com as novas entradas dos sócios, aumentos de capital social por entradas em dinheiro e aquisições de quotas de outros sócios.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro-presidente), Sónia Martins Reis e José Coutinho Pires (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de

Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 7-10-2025, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, NIF ... e **B...**, NIF..., residentes na Rua ..., ..., ...-... Leiria, requereram a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, “ *com vista à pronúncia arbitral de declaração de anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., do Exmo. Diretor Adjunto de Direção das Finanças de Leiria, ao abrigo de subdelegação de competências de competências (conforme documento 1 que se junta), e, conseqüentemente, com vista à pronúncia de declaração de anulação da liquidação adicional de IRS relativa a 2021, no valor de € 59.707,58 e anulação da liquidação de juros compensatórios, no valor de € 4.842,02, devendo ainda ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios a calcular desde a data de pagamento até integral reembolso (...)*”.
2. Nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º, nºs 1 e 2, do RJAT, a Requerida foi notificada em 9-10-2025, para, no prazo de 30 (trinta) dias, (i) apresentar resposta, (ii) juntar cópia do processo administrativo e (iii) requerer, querendo, a produção de prova adicional.
3. Em 12-11-2025, a Requerida apresentou a sua resposta, no âmbito da qual pugna pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, juntando cópia do processo administrativo instrutor.
4. Ao abrigo do disposto no artigo 16.º, alínea c), do RJAT, bem como do princípio da proibição de atos inúteis, entendeu o Tribunal Arbitral, por despacho exarado a 12-11-2025, dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, por considerar (i) que se trata de processo não passível de uma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais e (ii) que não existem exceções ou outras questões prévias a apreciar.

5. Por intermédio do mesmo despacho, foi encerrada a fase instrutória do processo, designada data para a decisão e fixado prazo para alegações escritas, de facto e de direito.
6. Ambas as partes apresentaram alegações, reiterando, no essencial, as posições que defenderam nos respetivos articulados.

Posição dos Requerentes

7. Os Requerentes sustentam a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e da liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 2021, no valor de € 59.707,58 e dos juros compensatórios no valor de € 4.842,02 por entenderem que esses atos tributários contenderem com o disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, diploma que aprovou o Código do IRS (CIRS).
8. No essencial e em síntese, consideram os Requerentes que a quota subscrita em 1981 na sociedade C..., Lda., pelo valor nominal de € 748,19 e que em julho de 1989 passou a ter o valor nominal de € 20.201,30 em resultado de aumentos em dinheiro em 30-9-1983 e 17-6-1986 e de compra de quota de € 3.366,68 em 26-7-1989 e unificação em quota única de € 10.100,65 de que, com o aumento de capital social em dinheiro, no valor de € 10.100,65, resultou a titularidade pelo Requerente de uma quota única de € 20.201,30; tendo a AT feito a correção no montante de € 6.691,38 ao valor de aquisição das quotas realizadas pelo Requerente em 26-7-1989, tal correção é ilegal por violar o disposto no artigo 43º-8/a), do CIRS em conjugação com o artigo 5º, do DL 442-A/88 na medida em que, para apuramento da mais-valia é considerada a data de aquisição inicial das quotas, no caso, da data da constituição, em 24-9-1981, da sociedade comercial C..., Lda.; o que significa que a aquisição da quota é anterior à entrada em vigor do CIRS, em 1 de janeiro de 1989 e, logo, há exclusão de incidência sobre as mais-valias referentes ao aumento de capital nominal efetuado por escritura-pública de 26-7-1989; ao não incluir os aumentos de capital por entradas dos sócios, efetuados após 1 de janeiro de 1989,

a Requerida interpreta e aplica indevidamente, de forma restritiva, o disposto no artigo 43º-8/a), do CIRS.

Alegam também os Requerentes, subsidiariamente, a insuficiência da fundamentação dos juros compensatórios liquidados, no valor de € 4.834,02.

A posição da Requerida

9. A Requerida, no âmbito da sua resposta, argumenta, em síntese e no essencial, com o entendimento de que o valor e datas de aquisição das quotas declarado pelos Requerentes não estava correto na medida em que os valores foram adquiridos em momentos distintos, fruto de diversos aumentos de capital realizados e aquisição de quotas, devendo imputar-se o valor de realização proporcionalmente ao valor nominal das quotas alienadas, nos termos melhor explanados no capítulo V.1.3, do RIT e de que resultaram correções à matéria coletável do ano de 2021 no montante total de € 213.232,45 a que correspondeu o montante de imposto a pagar no valor de € 59.795,09.

II. Questões a decidir

10. Compulsando a posição vertida pelas partes nas respetivas peças processuais, as questões que o Tribunal Arbitral é chamado a apreciar consistem em saber se são ilegais, por violação do disposto nos artigos 43.º, n.º 6, a), do CIRS e 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, os atos de liquidação de IRS nº 2024..., do ano de 2021 no valor global de € 64.549,60 (com juros compensatórios), resultante de ação inspetiva e, conseqüentemente, se se revela igual e conseqüentemente ilegal a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada.

III. Saneamento

11. O processo não enferma de nulidades, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente para conhecer e decidir o litígio, as partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

A - Factos provados com relevância para os autos e respetiva fundamentação

12. Analisados os autos e a posição das partes, consideram-se provados, com relevância para o objeto do litígio, os seguintes factos:
- 12.1 Os Requerentes foram objeto de uma ação de inspeção interna, efetuada pelos SIT da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI 2022..., de âmbito do IRS de 2021, em resultado da qual a AT efetuou correções aritméticas em sede de IRS, no montante total de € 213.232,45...
- 12.2 ... e emitiu as demonstrações de acerto de contas / liquidação adicional de IRS e JC, tendo apurado o valor total a pagar de € 64.549,60, tendo como data-limite de pagamento o dia 10 de outubro de 2024...
- 12.3 ...valor que foi pago em 27 de agosto de 2024;
- 12.4 Em 9 de janeiro de 2025, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação de IRS n.º 2024..., do ano de 2021, no valor global de EUR 64.549,60 (com juros compensatórios), resultante da ação inspetiva a que foram sujeitos.
- 12.5 Os ora Requerentes foram notificados do projeto de indeferimento da reclamação graciosa, mais se lhe dando conta de que poderiam exercer o direito de audiência que lhes assiste nos termos do estatuído no artigo 60.º da LGT, tendo optado por não exercer o direito de audiência prévia;
- 12.6 Em 21 de maio de 2025 foi proferida decisão final de indeferimento, notificada aos ora Requerentes através do ofício n.º DJT-...-2025, de 28/05/2025;

- 12.7 Em 30 de julho de 2025, os Requerentes apresentaram o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral;
- 12.8 Por escritura celebrada em 24 de setembro de 1981, no Cartório Notarial da Batalha, foi constituída a sociedade “C..., Lda, com o capital social realizado em dinheiro de € 2.244,59, dividido em três iguais de € 748,19, detidas por cada um dos sócios D..., A... e F... [Anexo 3, do RIT e Doc 6 junto com o PPA];
- 12.9 Por escritura celebrada em 30 de novembro de 1983, no Cartório Notarial da ..., o sócio G..., com autorização da mulher H... cedeu, pelo seu valor nominal, a sua quota de € 748,19, ao sócio D..., que, após ter unificado as suas duas quotas, aumentou ainda o seu capital, na quantia de € 748,19, tendo ficado com uma única quota de € 2.244,59...
- 12.10 ... e por sua vez, o sócio A... aumentou a sua quota, na quantia de € 1.496,38, tendo ficado com uma única quota de € 2.244,59, no capital social da sociedade “C..., Lda. ...
- 12.11 ... tendo o capital social desta sociedade, realizado em dinheiro, passado a ser de € 4.489,18, dividido em duas quotas, no valor nominal de € 2.244,59, pertencentes a cada um dos sócios D... e A...[anexo 4 do RIT e Doc 7, com o PPA];
- 12.12 Por escritura celebrada em 17 de junho de 1986, no Cartório Notarial da..., os sócios D... e A... deliberaram aumentar o capital social da sociedade “C..., Lda”, na quantia de € 10.474,75, realizando cada um a a de € 4.489,18, tendo ficado cada um com uma única quota de € 6.733,77
- 12.13... e por sua vez, o novo sócio I... subscreve na sociedade a quantia de € 1.496,39, tendo ficado com uma única quota de igual valor...
- 12.14 ... tendo o capital social desta sociedade realizado em dinheiro passado a ser de € 14.963,93, dividido em três quotas, duas no valor nominal de € 6.733,77, pertencentes uma a cada um dos sócios D... e A... e uma no valor nominal de € 1.496,39, pertencente ao sócio I... [anexo 5 do RIT e Doc 8, com o PPA];

- 12.15 Por escritura de divisão, cessões de quotas e aumento do capital social, celebrada em 26 de julho de 1989, no Primeiro Cartório Notarial de Leiria, o sócio D... e mulher J... dividiu a sua quota de € 6.733,77 em duas novas quotas de € 3.366,88, tendo cedido, pelo respetivo valor nominal, uma ao sócio A... que unificou com a sua quota de € 6.733,77, tendo ficado cum uma única quota de € 10.100,65 e outra ao sócio I... que unificou com a sua quota de € 1.496,39, tendo ficado cum uma única quota de € 4.863,27 [anexo 6 do RIT e Doc 9, com o PPA];
- 12.16 Por escritura celebrada em 26 de julho de 1989, no Primeiro Cartório Notarial de Leiria, os sócios A... e I..., na qualidade de titulares, respetivamente, de uma quota de € 10.100,65 e 4.863,27 deliberaram aumentar o capital social da sociedade “C..., Lda”, na quantia de € 14.963,92, tendo o sócio A... subscrito e realizado, em dinheiro, a quantia de € 10.100,65...
- 12.17... tendo ficado cada um com uma única quota de € 20.201,30...
- 12.18 ... e por sua vez, o sócio I... subscreveu e realizou, em dinheiro, a quantia de € 4.863,27, tendo ficado com uma única quota no valor de € 9.726,54, tendo o capital social desta sociedade realizado em dinheiro passado a ser de € 29.927,86, dividido em duas quotas, uma no valor nominal de € 20.201,30, pertencente ao sócio A... e uma no valor nominal de € 9.726,54, pertencente ao sócio I... [anexo 6 do RIT e Doc 9, com o PPA];
- 12.19 Por escritura pública celebrada em 28-4-1992, de “cessão de quota e alteração do contrato de sociedade”, o sócio da C..., cedeu, pelo seu valor nominal, aos sócios A... e B..., as quotas que detinha no valor de € 8.230,16 e € 1.496,38, respetivamente [anexo 7 do RIT];
- 12.20 Por escritura de “dissolução e liquidação de sociedade”, celebrada em 30 de abril de 2021, os sócios e ora requerentes, A... e mulher, B..., então únicos sócios da C..., deliberaram dissolver e liquidar essa sociedade em que então detinham a seguinte participação: duas quotas no valor nominal cada uma de € 20.250,00 e de

- € 8.250,00, o sócio A... e uma no valor nominal de € 1.500,00, a sócia B... (anexo 2, do RIT);
- 12.21 Em resultado da partilha receberam os requerentes os seguintes valores, na proporção das respetivas quotas:
- € 1.94.235,98, o requerente A... e
 - € 110.233,70, a requerente B... .
- 12.22 No relatório de inspeção (RIT) verifica-se que os valores declarados pelos requerentes nos Anexos G e G1 foram corrigidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) em resultado do que o valor de realização de € 905.716,28 apresentado pelo Requerente A..., no anexo G1, foi corrigido para o valor de € 461.153,19...
- 12.23 ... o que perfaz uma correção de € 444.563,09.
- 12.24 Esta correção de € 444.563,09 no anexo G1 do Requerente A... resultou do facto da AT ter corrigido o valor das quotas não sujeitas a mais valias - € 16.574,55 - para o valor de € 23.266,23, o que perfaz a quantia de € 6.691,68, diferença esta apurada pela AT de € 6.691,38 que diz respeito ao valor de aquisição da participação social formalizada em 26 de julho de 1989.

B - Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

13. Não há, com relevo para a decisão, outros factos, provados ou não provados e aqueles resultam da análise crítica dos documentos juntos aos autos e não reciprocamente impugnados pelas partes, incluindo o processo administrativo instrutor com o relatório da inspeção tributária.
14. A factualidade apurada revela-se pacífica na medida em que nenhuma das partes a pôs em causa e resulta documentada.

IV – Fundamentação (cont)

O Direito

15. O cerne da questão controvertida nos presentes autos consiste em saber se à mais-valia auferida pelos Requerentes em virtude da dissolução e partilha, em 2021, da sociedade comercial C..., Lda., de que eram sócios, é ou não, aplicável o regime transitório vertido no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 488-A/88, de 30 de novembro (diploma que aprovou o CIRS).
16. A referida norma de incidência tributária procede a uma delimitação quanto à sujeição, ou não, a IRS dos ganhos que não eram sujeitos ao Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de junho de 1965.
17. Por facilidade de análise e ser relevante, transcreve-se o respetivo enunciando normativo (com indicação, sendo caso disso, da fonte da atual redação):

“1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código. [redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de julho ao artigo 5º do DL nº 442-A/88].

2 - Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor deste Código, devendo a mesma ser efetuada, quanto aos valores mobiliários, mediante registo nos termos legalmente previstos, depósito em instituição financeira ou outra prova documental adequada e através de qualquer meio de prova legalmente aceite nos restantes casos.

3 - Quando, nos termos dos n.ºs 8 e 10 do artigo 10.º do Código do IRS, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor das antigas, considera-se, para efeitos do disposto no n.º 1, data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas [aditado pelo Decreto-Lei n.º 6/93, de 9 de janeiro]”

Donde, atento o elemento literal da norma, conclui-se que a sujeição daqueles ganhos a IRS apenas se verifica se a aquisição dos bens ou direitos subjacentes, pelo sujeito passivo tiver sido efetuada após a entrada do CIRS – ou seja, após 1 de janeiro de 1989, nos termos do disposto no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 488-A/88, de 30 de novembro; caso a

aquisição dos bens ou direitos seja anterior àquela data, e contanto que o ganho não fosse já sujeito a tributação em sede de Imposto de Mais-Valias, não haverá lugar a tributação em sede de IRS, mesmo que o facto gerador do ganho ocorra em momento posterior à entrada em vigor do CIRS.

Em face do exposto, haverá que atender ao normativo legal em vigor, em sede de IRS, acerca da determinação do momento de aquisição de participações sociais.

Como tal, *in casu*, o regime transitório *supra* referido deverá ser conjugado com o disposto no artigo 43.º, n.º 6, alínea a), do CIRS (redação em vigor em 2021), o qual contempla uma norma de determinação da matéria coletável, na qual se dispõe que, para apuramento do saldo entre mais e menos valias se considera que:

“a) A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objeto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem” (sublinhado nosso).

Aludindo a lei expressamente à incorporação de reservas, a controvérsia cinge-se à questão de saber se o mesmo regime se aplicará nos casos em que existem aumentos de capital ocorridos posteriormente a 1 de janeiro de 1989, com impacto no valor das quotas detidas pelos sócios, como é o caso dos presentes autos.

Embora não sendo as quotas valores mobiliários *stricto sensu*, por força do disposto no artigo 1.º do Código dos Valores Mobiliários, deverá interpretar-se extensivamente o enunciado em apreço, tanto mais que inexistente qualquer razão para distinguir, neste particular, os titulares de quotas e os titulares de outros valores mobiliários. Dir-se-á, inclusivamente, uma tal distinção sempre contenderia com o mais elementar princípio da igualdade. Adicionalmente, trata-se da interpretação mais consentânea com o artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do CIRS, norma de incidência tributária que, definindo o conceito de mais-valias, alude à *“alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários”*.

Note-se que está abrangido pelo conceito de mais-valias o valor atribuído aos sócios que resulte da partilha resultante da liquidação da sociedade (como será o caso dos autos) – Cfr artigo 10º-1/b), alínea 3), do CIRS.

Por outro lado, importará notar que o enunciado normativo vertido no artigo 43.º, n.º 6, alínea a), do CIRS, apresenta uma redação exemplificativa, na medida em que ali se emprega o advérbio de modo “*designadamente*”, o que permite inferir que o legislador pretendeu abranger todas as situações de alteração do valor nominal, sem distinguir entre situações de incorporação de reservas e situações de aumento de capital, em dinheiro ou espécie, materializadas no reforço de quotas pré-existentes.

A temática em apreço, atinente à consideração ou desconsideração dos aumentos de capital para efeitos do disposto no artigo 43.º, n.º 6, alínea a), do CIRS, tem vindo a ser amplamente discutida em sede judicial e arbitral, merecendo especial referência a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, decorrente do acórdão proferido no processo n.º 0149/17, de 7 de março de 2018, que ora se transcreve no segmento relevante:

“(…) A legislação comercial prevê a possibilidade de serem efectuados aumentos de capital. Por regra, tal operação funciona como uma fonte de financiamento para a empresa, para desenvolver novos projetos, um plano de expansão da organização, ou para fazer uma reestruturação da atividade da empresa com a utilização de novos capitais próprios da organização que podem provir dos atuais acionistas ou sócios das empresas ou ser aberta a novos investidores.

O aumento de capital de uma empresa assume duas diversas formas, ou se realiza por incorporação de reservas, implicando uma mera operação contabilística, na qual as reservas (ou seja, nos lucros obtidos no passado e ainda detidos) se transferem para o capital social da organização, sem mudança da situação líquida da empresa, ou por novas entradas.

Quando, como na situação em análise, o aumento de capital assume a forma de novas entradas, em dinheiro ou em bens, a operação implica um processo diferente, com uma alteração da situação líquida da empresa, devido à entrada de dinheiro (ou de bens) na empresa. Neste caso, ou os sócios/acionistas das empresas adquirem as novas quotas/ações emitidas pela empresa, ou não há criação de novas quotas/ações mas é aumentado o valor nominal das existentes e, em ambas estas situações o resultado dessa operação serve para reforçar o capital social da organização.

Quando há emissão de novas quotas/ações esta é feita a um preço definido e, na maioria das vezes, as novas quotas/ações encontram-se reservadas aos anteriores sócios/acionistas, podendo ainda verificar-se a aquisição de novas quotas/ações por novos sócios. De acordo com o disposto no art.º 92.º, n.º 4 do CSC «A deliberação de aumento de capital deve indicar se são criadas novas quotas ou ações ou se é aumentado o valor nominal das existentes, caso exista, sendo que na falta de indicação, se mantém inalterado o número de ações (...).».

Este entendimento, ao qual se adere, tem sido acolhido pela jurisprudência do CAAD, sendo disso exemplo, entre outras, as decisões proferidas no âmbito dos processos n.º 594/2019-T, 689/2019-T, 394/2020-T, 526/2020-T, 711/2020-T, 335/2021-T¹, 562/2021-T, 54/2022-T, 65/2022-T² e 180/2023-T, todas publicadas em www.caad.org.pt.

Deste modo e por se entender que o sobredito é o entendimento mais convergente com as normas legais aplicáveis e tendo em vista a necessidade, por razões de segurança e certeza jurídicas, de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, como resulta do disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, seguir-se-á, no essencial a doutrina maioritariamente defendida nos Tribunais constituídos no âmbito do CAAD.

Subsumindo:

No presente caso, constata-se, à luz do exposto, que os Requerentes não adquiriram quaisquer quotas novas para além da subscrita aquando da constituição da sociedade em causa, em 24 de setembro de 1981 e que sofreu as alterações espelhadas supra, em 12.7 a 12.16, que não retiram o reporte da aquisição das participações a 24 de setembro de 1981, data que deve ser considerada a da aquisição.

Deste modo, e na medida em que (i) os ganhos decorrentes da transmissão de quotas representativas do capital social de sociedades comerciais não estavam sujeitos a tributação em sede de Imposto de Mais-Valias (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de junho de 1965) e (ii) a quota alienada/liquidada pelos Requerentes e da qual resulta a mais-valia controvertida, foi adquirida antes da entrada em vigor do CIRS, impõe-se a conclusão de que o rendimento auferido pelos Requerentes não está sujeito a tributação em sede de IRS, ainda que tenha sido gerado em momento posterior à entrada em vigor do CIRS.

Juros indemnizatórios

¹ A decisão no processo do CAAD n.º 335/2021-T foi proferida por Tribunal Coletivo presidido pelo árbitro com idênticas funções neste Tribunal

² A decisão no processo do CAAD n.º 65/2022-T foi proferida por Tribunal Coletivo presidido pelo árbitro com idênticas funções neste Tribunal

Os Requerentes pedem o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Os Requerentes pagaram em 27-8-2024, as quantias liquidadas, como se refere supra, em 12.3.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no

pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assinale-se que a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios decorre diretamente da Lei, sem necessitar de impulso processual prévio do contribuinte – ffr. artigo 61.º, n.º 8, do CPPT.

No que respeita especificamente à arbitragem tributária, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT dispõe que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, disposição que deve ser entendida como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do sobredito ato de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*, na parte correspondente à correção que foi considerada ilegal.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do ato é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa praticou sem suporte legal.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagaram indevidamente.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir aos Requerentes e calcular os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento indevido (27/8/2024), até à do processamento da nota de crédito em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

V. DECISÃO

Considerando o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes e, em consequência;
- (b) Anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa nº ...2025...;
- (c) Anular a *liquidação adicional de IRS relativa a 2021, no valor de € 59.707,58 bem como a liquidação de juros compensatórios, no valor de € 4.842,02;*
- (d) *Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios desde a data em que foram efetuados os pagamentos mencionados na alínea anterior, calculados à taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem) e*
- (e) Condenar a Requerida nas custas deste processo.

Valor da causa

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, e 306.º, n.º 1, ambos do Código de Processo Civil, bem como no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 64.549,60.

Custas

Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2.448,00 EUR (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), nos termos do previsto na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

- Notifique-se.

Lisboa, 8 de junho de 2026

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(José Poças Falcão)

(Sónia Martins Reis)

(José Coutinho Pires)