

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 867/2025-T

Tema: IRS – Dividendos – Dupla Tributação Internacional

Sumário:

1. A eliminação da dupla tributação internacional deve ser efetuada prioritariamente nos termos da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha, por força do princípio do primado do direito internacional (art. 8.º, n.º 2 da CRP).
2. A Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha, no art. 23.º, n.º 2, al. a) não prevê qualquer limitação de 50% ao montante do imposto pago no estrangeiro a considerar para efeitos de crédito de imposto.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 03 de outubro de 2025 os contribuintes A... e B..., residentes na Rua ..., n.º ..., na freguesia de ..., ...-... Guimarães, com os números de identificação fiscal ... e ..., respetivamente, requereram, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 09 de outubro de 2025.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 11.12.2025.
5. No mesmo dia o Tribunal proferiu um despacho a ordenar a notificação da Requerida para apresentar a sua resposta.
6. A AT requereu em 27.01.2026 a prorrogação do prazo, por quinze dias, para apresentar a sua resposta, tendo sido deferido por despacho de 29.01.2026.
7. A AT apresentou a sua resposta em 11 de fevereiro de 2026.
8. Por despacho de 12.02.2026 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e as partes foram notificadas para, querendo, apresentarem as suas alegações no prazo de vinte dias.
9. Os Requerentes apresentaram as suas alegações em 27.02.2026.
10. A Requerida não apresentou as suas alegações.
11. Pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade e anule o ato de indeferimento da reclamação graciosa (proc. n.º ...2025...) e em consequência anule parcialmente a liquidação de IRS n.º 2024... (2020), com as demais consequências legais, designadamente o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios até integral reembolso.

I.2. Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Os Requerentes são residentes em Portugal e auferiram, entre outros, rendimentos obtidos no estrangeiro, a AT devia ter em consideração que a acompanhar a declaração de IRS do ano de 2020, os Requerentes submeteram o Anexo J – Rendimentos Obtidos no Estrangeiro.
2. No mencionado anexo J, os Requerentes (i.) optaram pelo englobamento para efeitos de tributação dos lucros recebidos, (ii.) declararam no quadro 8A 50% do seu valor, isto é, € 155.882,36 (€ 311.764,72-50%) e (iii.) o valor total do imposto pago em Espanha pelos lucros distribuídos traduzido em € 46.724,71.
3. Face ao exposto, dúvidas não restam de que os Requerentes cumpriram e cumprem todos os requisitos legais para efeitos da dedução à coleta como crédito de imposto por dupla tributação internacional.
4. O quadro legal não deixa margem para dúvidas: na opção de englobamento dos rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro, sendo incluídos nos rendimentos a tributar em Portugal apenas 50% dos rendimentos (por força do artigo 40.º-A do Código do IRS), 100% do imposto pago em Espanha tem de ser considerado para efeitos de dedução à coleta por dupla tributação internacional.
5. Esta, sim, a opção mais benéfica para os Requerentes.
6. Assim, a Liquidação ora em crise, terá necessariamente de ser considerada ilegal por efetivamente, padecer de erro sobre os pressupostos de facto e de direito por violação do disposto nos artigos 78.º, n.º 1, alínea j), 81.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Código do IRS, no artigo 23.º n.º 2 da Convenção celebrada entre Portugal e Espanha e, por último, no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa.
7. A atuação da AT, traduzida na limitação da dedução à coleta de IRS por crédito de imposto por dupla tributação internacional, quanto o contribuinte opta pelo englobamento dos rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro, se mostra contrária à Constituição da República Portuguesa (CRP), na medida em que viola o princípio constitucional da legalidade, patente no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, nos seus corolários da reserva de lei parlamentar e da tipicidade e princípio da

segurança jurídica e proteção da confiança.

8. Verifica-se a desconformidade da aplicação da norma constante no artigo 81.º, n.º 1 e 2 do Código do IRS, independentemente se o contribuinte opte ou não pelo englobamento de rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro, prevista no artigo 40.º-A do Código do IRS – das quais resultou numa limitação do crédito relativo ao imposto sobre o rendimento pago em Espanha por lucros distribuídos em 50%, na opção pelo englobamento – com os princípios estabelecidos no TFUE, em particular com o artigo 63.º do TFUE que garante a liberdade de circulação.
9. Sendo a Liquidação declarada ilegal e, por conseguinte, anulada, face aos vícios elencados ao longo desta petição, deverá considerar-se que existe um erro imputável aos serviços para efeitos do pagamento de juros indemnizatórios aos Requerentes pelos prejuízos resultantes do pagamento de imposto em excesso.

I.3 Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. A liquidação atualmente em vigor foi considerada pela administração tributária mais favorável para os requerentes porque, da liquidação n.º 2021..., entretanto anulada, resultou o montante a pagar no valor de € 54.013,70, enquanto da liquidação atualmente em vigor resulta o montante a pagar no valor de 43.108,58.
2. Nos termos da Convenção com o país da fonte dos rendimentos em causa, a eliminação da dupla tributação é efetuada relativamente aos rendimentos tributados em ambos os Estados, pelo que, caso sejam tributados em Portugal apenas 50% dos rendimentos, o crédito de imposto para eliminação da dupla tributação é atribuído relativamente a essa parte dos rendimentos tributados.
3. Aquando da elaboração da declaração oficiosa verificou-se que “como o contribuinte não apresentou declaração de IRS, e na declaração oficiosa não

4.

foi feita aquela opção, o rendimento e o imposto foram considerados na totalidade, por ser fiscalmente mais benéfico para o contribuinte”, não tendo sido considerado o artigo 40.º-A do CIRS porque “[n]ão é possível, em sede de reclamação graciosa, modificar os valores para uma situação tributária mais prejudicial ao reclamante (princípio “ne reformatio in pejus”)

4. Assim, a declaração elaborada oficiosamente não considerou o artigo 40.º-A do CIRS, tendo sido considerada a totalidade dos rendimentos de categoria E para efeitos de determinação da coleta e, conseqüentemente, a totalidade do imposto pago no estrangeiro para efeitos de cálculo do crédito de imposto por dupla tributação.
5. No caso de ser considerada a opção pelo englobamento para efeitos de determinação dos rendimentos, também a parte respeitante ao crédito de imposto tem que ser ajustada na mesma proporção para efeitos de eliminação de dupla tributação, tal como aconteceu na liquidação entretanto anulada.
6. Contudo, verificando-se que a liquidação atualmente em vigor que considera a totalidade dos rendimentos e, conseqüentemente, a totalidade do imposto pago estrangeiro, é mais favorável para o contribuinte, deve a mesma seja mantida e, conseqüentemente, negado provimento ao pedido.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e encontram-se legalmente representadas.

O processo é o próprio.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

III. – MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O Requerente A... é sócio da sociedade comercial espanhola “C... S.L.”, com sede social na ..., ..., Tenerife, Espanha, com o número de identificação fiscal..., titular de 2.000 participações sociais representativas de 50% do capital social.
2. Em 21 de abril de 2020, reuniram os sócios da sociedade comercial espanhola “C..., S.L.” e deliberaram uma distribuição de lucros no montante de €623.529,42, repartida em partes iguais, cabendo, assim, ao Requerente A... o valor de € 311.764,71.
3. O Requerente A... e o seu sócio D... submeteram o “Modelo 296” da Agencia Tributaria de Espanha – Declaração Informativa sobre Retenções e Pagamentos por Conta do Imposto sobre o Rendimento dos Não Residentes em Espanha, sem Estabelecimento Estável.
4. Os lucros distribuídos foram tributados em Espanha, através de retenção na fonte à taxa de 15%, tendo resultado imposto no valor de € 46.724,71 [€ 311.764,71 x 15%];
5. O imposto espanhol foi pago no dia 20.07.2020.
6. No dia 30 de junho de 2021, os Requerentes submeterem eletronicamente a sua declaração de rendimentos de IRS, do período de 2020.

7. Na mencionada declaração de rendimentos, entre outros, os Requerentes declararam no anexo J – Rendimentos Obtidos no Estrangeiro, no quadro 8 A, o montante de € 155.882,36 correspondente aos 50% dos lucros distribuídos da sociedade espanhola de que o Requerente A... é sócio, uma vez que optou pelo englobamento daqueles rendimentos (Quadro 8 B).
8. No quadro 8 A, do anexo J, os Requerentes declararam também o valor total do imposto pago no estrangeiro no montante de € 46.764,71.
9. Em julho de 2021, com base na mencionada declaração, foi emitida a liquidação n.º 2021..., com imposto a pagar no montante de € 54.013,70, valor esse pago pelos Requerentes em 22.09.2021.
10. Pela decisão arbitral n.º 425/2022-T, foi anulada a mencionada liquidação por falta de fundamentação.
11. Em 13 de Setembro de 2024, os Requerentes foram notificados pela AT, através do ofício n.º..., o qual tem o seguinte conteúdo

Em cumprimento da decisão arbitral que recaiu no processo n.º 425/2022-T do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), **informa-se que foi anulada na totalidade a liquidação de IRS e correspondentes juros compensatórios, referente ao ano de 2020.**

A decisão arbitral n.º 425/2022-T teve como fundamento a preterição da obrigatoriedade de fundamentação do ato tributário de liquidação do imposto e do exercício do direito de audição prévia.

No entanto, verifica-se que para o ano de 2020, V. Ex.ªs obtiveram rendimentos que obrigam a apresentação da declaração de rendimentos, nos termos do art. 57 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Uma vez que a declaração de rendimentos para o ano de 2020, foi anulada por força da decisão arbitral que recaiu no processo n.º 425/2022-T do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), não consta da base de dados uma declaração de IRS vigente para o ano de 2020, assim deve regularizar a situação entregando a respetiva declaração no prazo de 30 dias, nos termos do n.º 3 do art.º 76 do Código de IRS, contados a partir do 3º dia posterior ao do registo, ou do 1º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil, como estabelece o n.º 1 do artigo 39º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A declaração em falta poderá ser entregue via Internet no site do Portal das Finanças, em www.portaldasfinancas.gov.pt, selecionando a opção "Cidadãos > Serviços > IRS > Entregar Declaração".

12. A AT emitiu a liquidação n.º 2024..., com o seguinte conteúdo:

Descrição		Valores
1	RENDIMENTO GLOBAL	88.357,81
2	Deduções Específicas	10.346,48
3	Perdas a recuperar	0,00
4	Abatimento por mínimo de existência	0,00
5	Deduções ao rendimento	0,00
6	RENDIMENTO COLETÁVEL (1 - (2 + 3 + 4 + 5))	78.011,33
7	Quociente rendimentos anos anteriores	0,00
8	Rendimentos isentos englobados para determinação da Taxa	0,00
9	TOTAL DO RENDIMENTO PARA DETERMINAÇÃO DA TAXA (6 + 8 - 7)	78.011,33
10	Quociente familiar 2,00 taxa 45,000%	
11	IMPORTÂNCIA APURADA (9 : COEF x TAXA)	17.552,55
12	Parcela a Abater	5.974,61
13	Imposto correspondente a rendimentos anos anteriores	0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos	0,00
15	Taxa adicional (0,00 x 0,0% + 0,00 x 0%) x 2,00	0,00
16	Excesso em relação ao limite do quociente familiar	0,00
17	Imposto relativo a tributações autónomas	92.110,39
18	COLETA TOTAL [(11-12)x(2,00)+13-14+15+16+17]	115.266,27
19	Deduções à coleta	48.927,09
20	Benefício Municipal (0,00% da coleta)	0,00
21	Acréscimos à coleta	0,00
22	COLETA LÍQUIDA (18 - 19 - 20 (>=0) + 21)	66.339,18
23	Pagamentos por conta	0,00
24	Retenções na fonte	23.230,60
25	IMPOSTOS APURADOS (22 - (23 + 24))	43.108,58
26	Juros de retenção-poupança	0,00
27	Sobretaxa-resultado	0,00
28	Juros compensatórios	0,00
29	Juros indemnizatórios	0,00
Valor a pagar		43.108,58

13. O montante de € 43.108,58 foi pago pelos Requerentes em 17.12.2024.

14. Os Requerentes, em 15 de Abril de 2025, apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação de IRS ora em causa.

15. Por despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Braga, de 2025-07-10, a reclamação graciosa foi indeferida.

III.2. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, face aos factos alegados, não existem factos essenciais não provados.

III.3. Motivação da matéria de facto

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

Os factos que constam dos números 1 a 15 são dados como assentes pela análise do processo administrativo, pelos documentos 1 a 8 juntos pelos Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral (doravante apenas ppa.) e pela posição assumida pelas partes.

IV. Do Direito

1. Da subsistência da opção pelo englobamento

Cumprido, em primeiro lugar, apreciar os efeitos jurídicos da decisão arbitral proferida no processo n.º 425/2022-T.

Resulta dos autos que a referida decisão determinou a anulação da liquidação de IRS então impugnada com fundamento em vícios de natureza formal (falta de fundamentação), não tendo sido apreciado o mérito da relação jurídico-tributária subjacente.

Em primeira linha, foi anulada a liquidação efetuada pela AT e não a declaração prévia de rendimentos apresentada pelos Requerentes. Assim, a declaração apresentada mantém os efeitos previstos no art. 75º, n.º1 da LGT – presunção de veracidade.

Mais, não pode concluir-se que a declaração de rendimentos apresentada pelos Requerentes em 30 de junho de 2021 tenha sido anulada ou privada de eficácia jurídica.

Com efeito, a anulação de um ato de liquidação não determina, por si só, a eliminação das opções fiscais validamente exercidas pelos sujeitos passivos, designadamente quando tais opções não foram objeto de apreciação na decisão arbitral.

Assim, deve considerar-se que a opção pelo englobamento dos rendimentos da categoria E do IRS (art. 5º, n.º2, al. h) e art. 40ºA, n.º1 do CIRS), oportunamente exercida pelos Requerentes, se mantém válida e eficaz, não podendo a Administração

Tributária substituí-la por uma opção diversa no âmbito da elaboração de declaração oficiosa, ainda que invocando razões de suposta maior favorabilidade.

Por fim, realça-se que na elaboração de uma liquidação oficiosa a AT deve ter por base os elementos de que a Fazenda Pública disponha. (cfr.artº.76, n.º1, al. b) C.I.R.S.- Ac.T.C.A.Sul, 06.02.2025, proc. n.º 594/20.4BELRS, Ac.T.C.A.Sul, 27.11.2025, proc. n.º 1000/13.6BELRS).

Precisamente por esse facto, e uma vez que no procedimento tributário vigora o princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material, nos termos do disposto nos arts. 58.º da LGT, e que o procedimento de liquidação se instaura com as declarações dos contribuintes (art. 59.º n.º 1 do CPPT), a AT não pode deixar de efetuar a liquidação correspondente, de acordo com os elementos probatórios que tenha ao seu dispor ou que no exercício das suas atribuições não possa deixar de ter conhecimento.

Ora, no caso em apreço, face à declaração prévia dos contribuintes, a AT, violando o art. 76º, n.º1, al b) do CIRS, olvidou que os contribuintes tinham optado pelo englobamento dos rendimentos.

Deste modo, conclui-se que a declaração de rendimentos apresentada pelos Requerentes em 30 de junho de 2021 não foi anulada pela decisão arbitral proferida no processo n.º 425/2022-T, mantendo-se válida a opção pelo englobamento dos rendimentos.

2. Da prevalência da Convenção para evitar a dupla tributação

No que respeita ao regime aplicável à eliminação da dupla tributação internacional, importa atender à existência de Convenção celebrada entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha. (Resolução da Assembleia da República n.º 6/1995 de 28 de Janeiro, Aviso n.º 164/95, publicado em 18-07-1995, em vigor desde 28-06-1995)

Nos termos do disposto no artigo 8.º, n.º2 da Constituição da República Portuguesa, as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas vigoram na ordem interna e prevalecem sobre o direito interno ordinário.

Nos termos do artigo 10.º, n.º1 e n.º2 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha, os dividendos podem ser tributados cumulativamente no Estado da residência do beneficiário efetivo (Portugal) e no Estado da fonte (Espanha).

Todavia, a tributação no Estado da fonte encontra-se limitada, não podendo exceder a taxa máxima de 15% do montante bruto dos dividendos, quando o beneficiário efetivo seja residente no outro Estado Contratante (art. 10º, n.º2, al. b) da Convenção de Dupla Tributação-doravante apenas CDT).

Por seu turno, compete ao Estado da residência, no caso vertente Portugal, proceder à eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional, nos termos previstos na referida Convenção (art. 23º, n.º2, al a) da CDT), designadamente através da atribuição de um crédito de imposto correspondente ao imposto suportado no Estado da fonte, dentro dos limites convencionais aplicáveis.

O art. 23º, n.º2, al. a) da CDT tem a seguinte redação:

Capítulo IV

Eliminação da dupla tributação

Artigo 23.º Métodos

1 - ...

2 - No caso de um residente em Portugal, a dupla tributação será evitada, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação portuguesa (desde que não contrariemos princípios gerais estabelecidos neste número), do seguinte modo:

a) Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com, o disposto nesta Convenção, possam ser tributados em Espanha, Portugal

deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto pago em Espanha

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Espanha

Neste sentido, existindo Convenção para evitar a dupla tributação, é o respetivo regime que deve ser aplicado na determinação do método de eliminação da dupla tributação internacional, afastando a aplicação subsidiária das normas internas.

Deste modo, o disposto no artigo 81.º do Código do IRS apenas assume natureza subsidiária, não podendo ser aplicado em termos que contrariem o regime convencional.

Nos termos da Convenção celebrada entre Portugal e Espanha, a dupla tributação é eliminada através do método do crédito de imposto, permitindo a dedução do imposto pago no Estado da fonte até ao limite da fração do imposto português correspondente aos rendimentos aí tributados.

Todavia, da interpretação da referida Convenção não resulta a previsão de qualquer mecanismo de redução proporcional do imposto estrangeiro em função da aplicação de regimes internos, designadamente o previsto no artigo 40.º-A do Código do IRS.

Na verdade, "a importância igual ao imposto pago em Espanha", não está sujeita a qualquer limite, a não ser ao "menor dos dois". Comparando "a fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Espanha" com o "imposto pago em Espanha", é evidente que, não obstante a tributação em Portugal de apenas 50% dos dividendos auferidos, o imposto correspondente (decorrente da aplicação das taxas progressivas – art- 68º do CIRS), apurado em Portugal, é superior ao imposto pago em Espanha. De onde decorre que devia ter sido deduzido na totalidade.

É que na Convenção com Espanha não se estabelece a "cláusula do duplo limite" de que nos fala ALBERTO XAVIER ((Direito Tributário Internacional, 2.^a ed., Almedina, Coimbra, 2007, pp. 750): "Certas convenções submetem ainda a dedução do imposto estrangeiro a um duplo limite, permitindo apenas a dedução do menor. Além do limite da imputação ordinária [aquela que a Convenção com Espanha estabelece] propriamente dita, consistente na fração do imposto do Estado da residência, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados no outro Estado, a dedução não poderá também exceder a fração do imposto do Estado da fonte correspondente à tributação do Estado da residência. É o que se encontra previsto (mas só quanto à dedução a conceder por Portugal) nas convenções com a França e o Reino Unido." (Neste sentido Cf. também As Convenções sobre Dupla Tributação, Maria Margarida Cordeiro Mesquita, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º179, Lisboa, 1998, página 294)

Com efeito, apenas quando a Convenção consagre expressamente um método de imputação com duplo limite poderá ocorrer uma redução proporcional do imposto pago no estrangeiro. Não sendo esse o caso da Convenção entre Portugal e Espanha, tal limitação não encontra suporte jurídico.

Assim, não existe fundamento legal, por não constar da CDT em causa, para restringir o crédito de imposto a 50% do imposto suportado em Espanha, ainda que, por efeito do englobamento, apenas 50% dos rendimentos sejam considerados para efeitos de tributação em Portugal. Neste sentido Cf. decisão arbitral n.º 201/2023-T

A atuação da Administração Tributária, ao proceder a tal limitação, consubstancia uma aplicação indevida da legislação interna (art. 81, n.º1, als. a) e b) do CIRS) em violação do regime convencional (art. 23º, n.º2 da CDT)aplicável.

Face ao exposto, conclui-se que:

a) A eliminação da dupla tributação internacional deve ser efetuada prioritariamente nos termos da Convenção celebrada entre Portugal e Espanha, por força do princípio do primado do direito internacional;

- b) A referida Convenção não prevê qualquer limitação de 50% ao montante do imposto pago no estrangeiro a considerar para efeitos de crédito de imposto;
- c) A liquidação impugnada, ao desconsiderar tais princípios, enferma de vício de violação de lei (art. 8º, n.º2 da CRP e art. 23º, n.º2 da CDT celebrada com o Reino de Espanha).

Nestes termos, deve a liquidação em causa ser anulada, por ilegal.

3. Juros Indemnizatórios

Os Requerentes pedem ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Na situação vertente, está em causa a não aplicação pela Requerida do disposto no art. 23º, n.º2 da CDT celebrada com o Reino de Espanha ficou demonstrado que a

liquidação de IRS padece de erro de direito imputável à AT, vício para o qual o Requerente em nada contribuiu.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que o Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

V. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa (proc. n.º ...2025...) e em consequência anular parcialmente a liquidação de IRS n.º2024... (2020);
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €43.108,58, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de março de 2026

O Árbitro

(André Festas da Silva)
