

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 334/2025-T

Tema: IRC | Dividendos | Fundos de Investimento Não Residentes

SUMÁRIO

- i. Da legislação fiscal portuguesa decorre uma distinção entre a tributação dos dividendos distribuídos por uma sociedade com sede em território nacional a um fundo de investimento não residente, os quais estão sujeitos a tributação por retenção na fonte, a título definitivo (cf. artigo 94.º do Código do IRC) e os dividendos de origem nacional auferidos por uma sociedade com sede em território nacional, que estão excluídos dessa forma de tributação (cf. artigo 22.º do EBF).
- ii. O artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante “TFUE”), conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça no processo C-545/19, *Allianz GI*, com Acórdão de 17.03.2022, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (doravante “OIC”) não residente, seja ele europeu ou localizado num Estado terceiro, são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.
- iii. A interpretação do Tribunal de Justiça sobre o direito da União Europeia é vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais, o que se traduz na necessária desaplicação do direito interno desconforme.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

A..., fundo de investimento constituído ao abrigo da lei dos Estados Unidos da América, com sede em ..., ..., Estados Unidos da América, com o número de contribuinte fiscal norte-americano ... e com o número de contribuinte fiscal português..., representado pela sua entidade gestora B..., sociedade de direito americano, com sede em ..., ..., ..., Estados Unidos da América, com o número de contribuinte fiscal norte-americano ... (doravante “Requerente”), veio, na sequência do despacho de indeferimento proferido pela Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, datado de 20.12.2024, no âmbito do processo de reclamação graciosa n.º ...2024..., referente ao ato de retenção na fonte respeitante a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) de 2022, consubstanciado na guia n.º..., do período de dezembro de 2022, que incidiu sobre os dividendos auferidos em território nacional, requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), para apreciar a legalidade dos atos atrás referidos, no valor total de € 23.513,45, requerendo ainda o reembolso do imposto pago e a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios.

A Requerente fundamenta a sua posição, no essencial, nos seguintes argumentos:

- No ano de 2022, era residente, para efeitos fiscais, nos Estados Unidos da América, tendo investido em participações sociais de uma sociedade com sede em Portugal e recebido dividendos da sua participação no capital social daquela sociedade.
- Os dividendos foram objeto de retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 15%, nos termos previstos no artigo 94.º do Código do IRC e no artigo 10.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Estado Português e os Estados Unidos da

América e esse imposto não foi deduzido no Estado da residência na medida em que aí os rendimentos em causa não são sujeitos a tributação.

- No entanto, se tais dividendos tivessem sido auferidos por um OIC constituído e a operar de acordo com a legislação nacional, estariam excluídos de tributação nos termos previstos no artigo 22.º, n.º 3 do EBF.
- Entende o Requerente que o tratamento fiscal conferido pela legislação nacional, que distingue o tratamento a conferir aos dividendos auferidos por fundos de investimento consoante a residência tributária destes, configura uma restrição à liberdade de circulação de capitais, a qual é proibida pelo artigo 63.º do TFUE, sustentando a sua posição em diversa jurisprudência, nacional e europeia, bem como em várias fontes doutrinárias.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 03-04-2025.

A Árbitra signatária foi designada em 29.05.2025 pelo Conselho Deontológico do CAAD, tendo aceite a designação. Nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação na mesma data.

O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 18-06-2025.

A AT apresentou Resposta em 04-09-2025, tendo defendido, por impugnação, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral. No essencial, alega que:

- Não pode deixar de aplicar as normas legais que imediatamente a subordinam e vinculam, porquanto está adstrita ao princípio da legalidade.
- Assim, como qualquer órgão da Administração Pública, encontra-se estritamente vinculada ao cumprimento da lei, de acordo com o artigo 266.º n.º 2 da Constituição

[concretizado no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aplicável subsidiariamente às relações jurídico-tributárias, *ex vi* artigo 2.º alínea c) da LGT].

- No caso, esse enquadramento obrigava-a a aplicar o disposto nos códigos fiscais que se encontram em vigor, designadamente as normas constantes do CIRC e do EBF.
- Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, entende que só serão devidos caso seja decidida pelo tribunal a anulação do imposto retido na fonte, caso em que os juros serão devidos a partir do trânsito em julgado da decisão arbitral, de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 3 do art. 43.º da LGT.
- Antes disso não pode ser considerado imputável à AT o retardamento no reconhecimento do direito da Requerente à restituição do imposto porque a AT está vinculada à lei, sendo-lhe vedado, por força do princípio da legalidade, recusar a aplicação da lei quando esta esteja em desconformidade com o direito europeu ou nacional.

O Tribunal entendeu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas, não tendo as Partes manifestado oposição.

II. Saneamento

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

III. Fundamentação

a) De facto

(i) Factos provados

- A. O Requerente é um fundo de investimento constituído e a operar de acordo com o direito norte-americano.
- B. O Requerente é qualificado, para efeitos fiscais, pelo direito norte-americano, como Regulated Investment Company (RIC).
- C. O Requerente reúne capital de investidores para investir num portefólio de ações que visa refletir os resultados de um índice composto por ações globais no sector da madeira e silvicultura.
- D. No ano de 2022, o Requerente era residente, para efeitos fiscais, nos Estados Unidos da América.
- E. O Requerente investiu em participações sociais de uma sociedade com sede em Portugal.
- F. Em 2022, o Requerente auferiu dividendos da sua participação no capital social daquela sociedade.
- G. Os dividendos auferidos foram objeto de retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 15%.
- H. O Requerente não deduziu, por não poder, nos EUA, Estado da residência, o imposto retido na fonte em Portugal.
- I. Em 15.04.2024, o Requerente deduziu reclamação graciosa.
- J. Em 22.11.2024, o Requerente foi notificado do projeto de indeferimento da reclamação graciosa.
- K. Em 06.01.2025, o Requerente foi notificado da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa.

(ii) Factos não provados

Não existem factos alegados e não provados com relevância para a decisão da causa.

(iii) Fundamentação da decisão quanto à matéria de facto

A convicção do tribunal quanto aos factos considerados provados decorre dos documentos juntos aos autos pelo Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida.

b) De direito

O tema objeto do presente processo já foi objeto de decisão por vários tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD. Em termos breves, a questão *sub judice* resume-se da seguinte forma:

- Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 22.º do EBF, na redação que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro, «[s]ão tributados em IRC, nos termos previstos neste artigo, os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional»;
- Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 22.º do EBF, igualmente na redação que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro, «[p]ara efeitos do apuramento do lucro tributável, não são considerados os rendimentos referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, exceto quando tais rendimentos provenham de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, os gastos ligados àqueles rendimentos ou previstos no artigo 23.º-A do Código do IRC, bem como os rendimentos, incluindo os descontos, e gastos relativos a comissões de gestão e outras comissões que revertam para as entidades referidas no n.º 1.»
- Dispõe o artigo 87.º, n.º 4, do CIRC que «[t]ratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam

estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25% (...));

- O n.º 1 do artigo 63.º do TFUE estatui que «[n]o âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.»;
- A alínea a) do n.º 1 do artigo 65.º do TFUE determina que a antedita norma não prejudica o direito de os Estados-Membros «[a]plicarem 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»;
- O n.º 3 do artigo 65.º do TFUE prevê que «[a]s medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º.».

Face a este enquadramento normativo, discute-se a compatibilidade entre as normas do TFUE e as normas do EBF e do CIRC, tendo presente o princípio do primado do Direito da União Europeia sobre as normas internas dos Estados-Membros.

Sobre este tema foi proferido Acórdão Uniformizador de Jurisprudência pelo Pleno da 2.ª Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça, datado de 28 de setembro de 2023 e prolatado no processo n.º 93/19.7BALBS, do qual releva em particular o seguinte excerto:

«Em sede de conhecimento do mérito do presente recurso compete a este Tribunal aferir da compatibilidade entre os normativos nacionais que isentam de tributação, na cédula de IRC, os dividendos pagos por entidades com sede em Portugal a OIC com sede neste país,

constituídos e a operar de acordo com a legislação portuguesa, mais tributando, por retenção na fonte a título definitivo, os dividendos distribuídos por entidades residentes a OIC com sede em outro Estado Membro da União Europeia, no caso, a Alemanha e, portanto, não constituídos de acordo com a legislação nacional, com as disposições do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), especialmente, com o seu artº.63, normativo que consagra a liberdade de circulação de capitais.

A necessidade de o Direito Europeu ser aplicado de modo uniforme em todo o território da União não se compadece com a aplicação discrepante das suas normas pelos diferentes Estados-Membros. Como o próprio Tribunal de Justiça salientou logo nos primeiros anos da sua actuação, o reenvio tende a assegurar a aplicação do Direito Comunitário, abrindo ao Juiz nacional um meio de eliminar as dificuldades que poderia trazer a exigência de atribuir ao Direito Europeu o seu pleno efeito, no quadro dos sistemas jurisdicionais dos mesmos Estados-Membros.

Recorde-se que o direito europeu, originário ou derivado, vigora directamente na ordem jurídica interna portuguesa e a aplicação do mesmo está balizada pelos princípios do primado, da aplicabilidade directa e do efeito directo (cfr.artº.8, nº.4, da C.R.Portuguesa; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 3/06/2020, rec.688/11.7BECBR; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 3/05/2023, rec.998/12.6BELRS; João Mota de Campos e João Luiz Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 5ª. Edição, Coimbra Editora, 2007, pág.405 e seg.; Ana Maria Guerra Martins, Manual de Direito da União Europeia, 2ª. Edição, Almedina, 2018, pág.540 e seg.; J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa anotada, 4ª. Edição, 1º. Volume, Coimbra Editora, 2007, pág.264 e seg.).

Por força dos citados princípios da aplicabilidade directa e do primado, qualquer parte num litígio pode invocar em juízo, em apoio da sua pretensão, uma disposição comunitária e, se necessário for, solicitar a desaplicação de norma nacional com ela incompatível.

No caso "sub iudice", está em causa a apreciação de normas de direito interno (cfr.v.g. artºs.22, do E.B.F.) e a sua compatibilidade com a liberdade de circulação de capitais, estatuída no artº.63, do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

O citado artº.63, do TFUE, normativo que consagra o Princípio da Liberdade de Circulação de Capitais, tanto entre Estados-Membros da UE, como entre estes e Países Terceiros, tem como antecedente o artº.67, do TCE.

Ora, para aferir se existe, ou não, uma situação de discriminação é necessário determinar, desde logo, se as duas situações são, ou não, comparáveis. Depois, partindo do princípio que, de facto existe comparabilidade entre as duas situações, impõe-se verificar se diferentes regras se aplicam a situações comparáveis, ou se as mesmas regras se aplicam a situações diferentes, dado que ambos os casos podem levar a uma discriminação no que diz respeito às liberdades económicas fundamentais (cfr.v.g. acórdão Kerckhaert e Morres, do T.J.U.E., de 14/11/2006, Processo C-513/04, § 19; João Sérgio Ribeiro, Direito Fiscal da União Europeia, Tributação Direta, Almedina, 2018, pág.74). Mais, como regra, a condição de residente não é comparável com a de não residente, sendo este facto geral veiculado pelas decisões do Tribunal de Justiça Europeu. Contudo, em muitos casos, tendo como referência, nomeadamente, o elemento teleológico da disposição de direito interno, o Tribunal de Justiça Europeu entendeu que residentes e não residentes podem estar em situações comparáveis. Esta tendência foi iniciada com o caso Avoir Fiscal (cfr.acórdão Avoir Fiscal, do T.J.C.E., de 28/01/1986, Processo 270/83, § 20; João Sérgio Ribeiro, ob.cit., pág.74 e seg.).

Revertendo ao caso dos autos, deve considerar-se decisivo, para efeitos de comparabilidade, o facto de a lei portuguesa diferenciar expressamente, para efeitos de retenção na fonte, entre fundos de investimento residentes e não residentes, que não a situação fiscal, mais ou menos vantajosa, que os fundos não residentes possam gozar nos respectivos Estados da residência ou ainda a situação fiscal individual dos seus investidores. Do ponto de vista do Estado-Membro que se considere, fundos residentes e não residentes estão numa situação comparável se ambos estão sujeitos à mesma tributação. Como sublinhou o TJUE no caso Santander Asset Management, quando um Estado Membro escolhe exercer a sua competência fiscal sobre os dividendos pagos por sociedades residentes unicamente em função do lugar de residência dos OIC beneficiários, a situação fiscal dos detentores de participações destes últimos é desprovida de pertinência para efeitos de apreciação do carácter discriminatório, ou não, da referida regulamentação (cfr.acórdão Santander Asset Management SGIIC, do T.J.U.E., de 10/05/2012, Processo C-338/11 e apensos, § 28).

Chamando, agora, à colação o acórdão do TJUE de 17/03/2022, processo C-545/19 (cfr.fls.225 a 235-verso do processo físico), relativo a pedido de decisão prejudicial, suscitado no âmbito do processo arbitral 93/2019-T, cujos intervenientes processuais são os mesmos deste processo e que originou a suspensão da instância nos presentes autos, do mesmo se podem retirar as seguintes conclusões, com interesse para a decisão do mérito deste recurso:

a) Perante o órgão jurisdicional de reenvio, a A...-Fonds AEVN alega que, nos anos de 2015 e 2016, os OIC constituídos e que operam de acordo com a legislação portuguesa estavam sujeitos a um regime fiscal mais favorável do que aquele a que foi sujeita em Portugal, na medida em que, relativamente aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas em Portugal, esses organismos estavam isentos, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 3, do EBF, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. A A...-Fonds AEVN considera que, sendo tributada à taxa de 25 % sobre os dividendos que lhe são pagos por sociedades estabelecidas em Portugal, é objeto de um tratamento discriminatório proibido pelo artigo 18.º TFUE, bem como de uma restrição à liberdade de circulação de capitais proibida pelo artigo 63.º TFUE. (§ 17);

b) Uma vez que a legislação nacional em causa no processo principal tem, assim, por objeto o tratamento fiscal de dividendos recebidos pelos OIC, deve considerar-se que a situação em causa no processo principal é abrangida pelo âmbito de aplicação da livre circulação de capitais (§ 33);

c) Por conseguinte, a circunstância de os OIC não residentes não estarem sujeitos ao imposto do selo e ao imposto específico previsto no artigo 88.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa. (§ 57);

d) Um OIC não residente pode ter detentores de participações sociais que tenham residência fiscal em Portugal e sobre cujos rendimentos este Estado-Membro exerce o seu poder de tributação. Nesta perspetiva, um OIC não residente encontra-se numa situação objetivamente comparável à de um OIC residente em Portugal (§ 69);

e) Por conseguinte, o critério de distinção a que se refere a legislação nacional em causa no processo principal, que tem por objeto unicamente o lugar de residência dos OIC, não permite concluir pela existência de uma diferença objetiva de situações entre os organismos residentes

e os organismos não residentes. Atendendo a todos os elementos precedentes, há que concluir que, no caso em apreço, a diferença de tratamento entre os OIC residentes e os OIC não residentes diz respeito a situações objetivamente comparáveis. (§ 73 e 74);

f) No entanto, como o Tribunal de Justiça também já declarou, quando um Estado-Membro tenha optado, como na situação em causa no processo principal, por não tributar os OIC residentes beneficiários de dividendos de origem nacional, não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros para justificar a tributação dos OIC não residentes beneficiários desses rendimentos (§ 83);

g) Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um OIC não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção. (§ 85).

Em consequência, o TJUE expressa a seguinte declaração final:

O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.

Nestes termos, concluindo-se pela incompatibilidade do artº.22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 7/2015, de 13/01 (a aplicável ao caso "sub iudice"), com o disposto no artº.63, do TFUE, na medida em que limita o regime de isenção nele previsto aos OIC constituídos segundo a legislação nacional, dele excluindo os OIC constituídos segundo a legislação de outros Estados Membros da União Europeia, impõe-se a não aplicação do referido normativo nacional, de onde se deve concluir que a decisão arbitral recorrida não poderá manter-se, dado enfermar de erro de julgamento de direito, determinante da sua anulação, mais sendo a posição adoptada na decisão arbitral fundamento a que se encontra em conformidade com o direito e jurisprudência, europeus.”

A argumentação expandida pelo STA, a que se adere integralmente, é também aplicável ao caso dos autos, não obstante a diferença fáctica de, naquele processo, estar em causa um OIC

com sede na União Europeia, e, neste processo, estar em causa um OIC com sede nos Estados Unidos da América. Quaisquer dúvidas de que assim fosse ficariam rapidamente dissipadas através da própria letra do n.º 1 do artigo 63.º do TFUE, que alude, expressamente, a países terceiros. Assim sendo, aquela fundamentação é aqui plenamente aplicável, não se vislumbrando qualquer justificação – em função de interesses gerais atendíveis – para o referido tratamento diferenciado, termos em que subsiste a inadmissível arbitrariedade da distinção entre OIC residentes e não residentes.

c) Dos juros indemnizatórios

O Requerente suportou, por força do mecanismo de retenção na fonte, um montante de imposto indevido, correspondente € 23.513,45, peticionando nesta sede o respetivo reembolso acrescido de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação do ato tributário controvertido, o Requerente é, de facto, titular do direito ao reembolso.

No que concerne a juros indemnizatórios, de acordo 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 Requerida a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito».

Quanto à competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária para prolação de decisões condenatórias no pagamento de juros indemnizatórios, 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 preconiza 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”.

Ora, o processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos 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 redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação 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”.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer 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”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

A ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa (e, por inerência, do ato tributário controvertido) é imputável à Requerida, pois omitiu a sua decisão no sentido favorável à Requerente, dando azo à manutenção do ato ilegal por violação do Direito da União Europeia. Esta situação deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a indevida omissão de reposição da legalidade.

Contudo, porque num primeiro momento o erro apenas pode ser imputável ao substituto (e não à AT), há que observar o decidido pelo STA no acórdão de uniformização de jurisprudência de 29.06.2022, proferido no processo n.º 093/21.7BALSb: “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 artº.43, nºs.1 e 3, da L.G.T.”

No caso em apreço, a reclamação graciosa foi apresentada em 15.04.2024 e indeferida em 06.01.2025; consequentemente, a partir desta data começam a ser contabilizados juros indemnizatórios.

IV. Decisão

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral o seguinte:

- a. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade e anulação do ato tributário de retenção na fonte de IRC contestado no presente processo, no montante total de € 23.513,45 euros, relativos ao ano de 2022, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida pelo Requerente.
- b. Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago e condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, contados desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até à data de processamento da respetiva nota de crédito.
- c. Condenar a AT no pagamento das custas do processo.

V. Valor

Nos termos das disposições conjugadas dos artigos 306.º do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 23.513,45, indicado pelo Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VI. Custas

Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da AT.

Lisboa, 30 de janeiro de 2026

A Árbitra

Raquel Franco