

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 899/2024-T

Tema: IRC – Revogação Parcial do Ato Tributário. Juros Indemnizatórios

Sumário

- I.** A anulação administrativa parcial do ato tributário impugnado na pendência da ação arbitral implica a destruição dos respetivos efeitos jurídicos constitutivos com eficácia retroativa, verificando-se a impossibilidade superveniente da lide parcial em relação ao segmento anulado.
- II.** A eficácia retroativa da anulação (parcial) do ato tributário não elimina instantaneamente todos os efeitos lesivos produzidos por aquele no período de tempo que precedeu a anulação, nomeadamente no que se refere à privação dos meios financeiros usados para pagar a prestação tributária.
- III.** A Requerente pode deduzir pedido de juros indemnizatórios no decurso da ação, sendo o Tribunal Arbitral competente para deste conhecer quando, no ato de revogação (parcial) da liquidação, a AT expressamente se pronuncia no sentido de estes não serem devidos. Isto, quer porque a Requerente tem o direito de se pronunciar sobre esta nova regulação associada à anulação parcial do ato tributário, ao abrigo do princípio do contraditório, quer porque, em qualquer caso, sempre lhe assistiria essa prerrogativa, nos termos do disposto no artigo 265.º, n.º 2 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, uma vez que o pedido de juros é acessório do pedido primitivo. Acresce não existir fundamento para remeter a apreciação de tal questão para processo autónomo, não sendo a mesma privativa da fase de execução de julgado.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), João Cruz e António Pragal Colaço, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 1 de outubro de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., doravante “Requerente”, com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., com sede em ..., ..., ...-... ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade, com a consequente anulação (parcial), do ato de autoliquidação de **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”)**, referente ao **período de tributação de 2010**, bem como da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa relativo ao mesmo, e a sua substituição por liquidação que reflita o benefício fiscal (dedução à coleta) do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), no montante de € **2.774.053,00**.

Em 24 de julho de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e, de seguida, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não se opuseram (v. artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 1 de outubro de 2024.

Em 6 de novembro de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por exceção e por impugnação, tendo ulteriormente junto o processo administrativo (“PA”).

Por exceção, invoca a incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de substituição da autoliquidação por liquidação que reflita o benefício fiscal do RFAI, salientando que foi agora junta nova documentação de suporte dos investimentos elegíveis, cujo montante não foi validado em sede do procedimento administrativo. Refere também que a Requerente não facultou à AT informação sobre o valor do incentivo financeiro, não reembolsável, recebido do Estado ao abrigo do contrato de investimento celebrado com a AICEP, pressuposto prévio do reconhecimento do direito de deduzir à coleta de IRC de 2010 o benefício do RFAI petitionado. Acrescenta que a liquidação envolve operações de quantificação complexas que ainda não foram efetuadas pela administração.

Por impugnação a Requerida argui, em síntese:

- a) Discrepâncias nos elementos de suporte aos investimentos elegíveis apresentados pela Requerente, que não cumpriu o ónus de demonstração dos pressupostos de acessibilidade ao benefício e as obrigações acessórias específicas e próprias do RFAI;
- b) Inelegibilidade para efeitos de RFAI de alguns dos investimentos realizados (v.g., viaturas ligeiras de passageiros e aparelhos de ar condicionado não afetos à área industrial);

- c) Não ter decorrido o prazo de prescrição previsto no artigo 17.º, n.º 1 do Regulamento (UE) n.º 2015/1589, de 13 de julho, relativamente aos auxílios de Estado, por este ainda não ter começado a contar;
- d) Que, no caso, estamos perante um grande projeto de investimento de duração plurianual, não tendo sido possível à AT aferir do limiar máximo aplicável à soma de todos os auxílios estatais atribuídos à Requerente no período de referência, porque esta não forneceu os elementos essenciais à devida fiscalização, referentes à totalidade dos incentivos (financeiros e fiscais) concedidos àquele projeto, sendo plenamente justificado que a AT tenha pretendido saber os auxílios financeiros concedidos através do contrato de investimento com a AICEP celebrado em 4 de fevereiro e cujo período de investimento corresponde ao período entre 14 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2010.

Por requerimento de 20 de novembro de 2024, a Requerida informou o Tribunal de que o ato objeto da ação arbitral foi parcialmente revogado, tendo sido atendida a pretensão da Requerente no valor de € **2.448.752,81**, a título de benefício fiscal do RFAI. O ato de revogação parcial foi junto aos autos em 22 de novembro de 2024.

Em 26 de novembro de 2024, a Requerente pronunciou-se sobre a matéria de exceção, considerando-a ultrapassada pelo posterior comportamento da Requerida ao revogar, na quase totalidade, o ato tributário em crise, e expressou a sua concordância com o ofício de revogação, incluindo, portanto, na parte em que a pretensão é rejeitada, com exceção do segmento em que a AT afirma que não são devidos juros indemnizatórios “*face à alegada inexistência de erro imputável aos serviços*”. Com efeito, a Requerente entende que tal erro se verificou e que lhe são devidos juros.

Em 9 de janeiro de 2025, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual a Requerida suscitou a questão prévia da competência do Tribunal Arbitral para conhecer da matéria dos juros indemnizatórios, por esta não ter sido suscitada no ppa e por apenas poder ser apreciada em sede de execução de julgado, nos termos do artigo 173.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”).

Em relação a esta questão, o Tribunal pronunciou-se por despacho, nos seguintes moldes:

“[...] a questão em causa não é de competência, mas de âmbito/objeto da ação. Tendo a AT, no ato revogatório superveniente à propositura da ação regulado o direito a juros indemnizatórios da Requerente no sentido da sua negação, afigura-se que, quer ao abrigo do princípio do contraditório, quer das regras de modificação objetiva da instância por facto superveniente, sempre terá este Tribunal de garantir à Requerente o direito de se pronunciar e de ver apreciada a matéria dos juros indemnizatórios que foi trazida aos autos pela própria Requerida (Base legal: artigos 3.º, n.º 3 CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, artigo 20.º do RJAT e artigo 64.º do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. Acresce que a Requerente, no ponto 10, se pronuncia sobre o ato de revogação e suscita o direito a juros indemnizatórios como decorrência desse mesmo ato. Além do mais, independentemente do exposto, sempre assistiria à Requerente o direito à ampliação e apreciação do pedido, nos termos do disposto nos artigos 265.º do CPC, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.”

Nesta diligência, foram inquiridas as testemunhas indicadas pela Requerente, notificaram-se as Partes para apresentarem alegações escritas, e, bem assim, a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo para alegações. O Tribunal fixou o prazo para a decisão até ao dia 1 de abril de 2025 (v. ata e gravação áudio disponíveis no SGP do CAAD).

Requerida e Requerente apresentaram alegações em 23 e 24 de janeiro de 2025, respetivamente, reafirmando a posição assumida em relação aos juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

1. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

Em primeiro lugar, importa apreciar a exceção de incompetência material invocada pela Requerida, que é de ordem pública e cujo conhecimento precede o de qualquer outra matéria (v. artigos 16.º do CPPT e 13.º do CPTA, *ex vi* dos artigos 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e 2.º, alínea c), do CPPT).

Os Tribunais Arbitrais estão previstos no artigo 209.º, n.º 2 da Constituição e, de acordo com a autorização legislativa em matéria de arbitragem tributária, constante do artigo 124.º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, recortado nos termos do artigo 97.º, n.º 1, alíneas a) a f) do CPPT.

Neste contexto, o âmbito da jurisdição arbitral tributária é especificamente delimitado pelo disposto no artigo 2.º do RJAT, que enuncia, no seu n.º 1, os correspondentes critérios de repartição material¹. Aí se determina competir a esta “espécie” de Tribunais a apreciação das seguintes pretensões:

- “a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.”*

Acresce salientar que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, determina a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD em relação a pretensões (dos contribuintes) relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, sem prejuízo da introdução de algumas restrições sem relevância no caso concreto, nomeadamente em razão da matéria (como a exclusão de pretensões relativas a direitos aduaneiros) e em função do valor dos litígios.

¹ A competência dos Tribunais é a medida da sua jurisdição, o modo como entre eles se fraciona e reparte o poder jurisdicional. Em sentido concreto ou qualitativo, será a suscetibilidade de exercício pelo Tribunal da sua jurisdição para a apreciação de uma certa causa – v. MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1976, pp. 88 e 89.

A Requerida argui a incompetência do Tribunal arbitral com dois fundamentos distintos. O primeiro reporta-se ao pedido de substituição da autoliquidação de IRC por liquidação que contemple o benefício fiscal do RFAI (dedução à coleta), que considera inscrever-se no domínio das atribuições da atividade administrativa e comportar operações de quantificação complexas, ainda não efetuadas pela administração.

Quanto a este argumento, ainda que assim se entenda, tal não prejudica a apreciação do pedido principal, deduzido em primeiro lugar no petitório, que visa a “*declaração de ilegalidade do ato[] de autoliquidação de IRC relativo ao exercício de 2010 [...] determinando-se a respetiva anulação por vício de violação de lei*”.

Deste pedido, que abrange a totalidade do valor atribuído à ação, pode o Tribunal Arbitral conhecer e pronunciar-se, em virtude do seu enquadramento no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e nos artigos 2.º e 3.º da citada Portaria de Vinculação, pelo que se trata de matéria que cabe na competência da jurisdição arbitral tributária. Isto sem prejuízo de a eventual quantificação do valor anulado poder ser remetida para a fase de execução de julgado, se implicar a realização de tarefas típicas da atividade administrativa.

Em segundo lugar, a Requerida sustenta que o Tribunal Arbitral não tem competência para conhecer do pedido de juros indemnizatórios que, em seu entender, só pode ter lugar em sede de execução de julgado, para o que invoca o artigo 173.º do CPTA.

Não pode, no entanto, este tribunal concordar com essa posição.

A jurisprudência arbitral do CAAD é constante na afirmação da competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT, que postulam o restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário ilegal não tivesse sido praticado.

Naturalmente, sem prejuízo de o contribuinte poder optar por deixar esse reconhecimento para a fase de execução de julgado que, na situação vertente, é de pagamento de quantia certa, pelo que nem sequer tem cabimento o invocado artigo 173.º do CPTA, antes, o artigo 170.º do mesmo diploma, sem prejuízo das operações aritméticas e dos atos materiais de execução que tenham que ser efetuados para dar integral cumprimento ao decidido – v. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 13 de julho de 2023, processo n.º 2175/04.0 BELSB-A.

Também não se acolhe o argumento da Requerida de que a matéria dos juros indemnizatórios, na circunstância em que foi (parcialmente) revogado o ato de liquidação, respeita a uma ilegalidade que a Requerente imputa à decisão de revogação e não ao ato de (auto)liquidação.

Importa, de antemão, assinalar que o direito a juros indemnizatórios da Requerente, existindo, não deriva de qualquer decisão de revogação do ato impugnado. Mesmo que a AT não revogasse o ato, esses juros seriam devidos, desde que verificados os respetivos pressupostos: a invalidade do ato de (auto)liquidação e a verificação de erro imputável aos serviços. Também não assenta na ilegalidade da decisão de revogação, ao não reconhecer o direito a esses juros. O direito a juros indemnizatórios alicerça-se na ilegalidade da autoliquidação de IRC impugnada, geradora da privação ilegal de meios financeiros, pelo período de tempo em que perdurar.

Nestes termos, a apreciação que este Tribunal faça da matéria dos juros indemnizatórios é sempre vinculada ao ato tributário impugnado (a autoliquidação de IRC de 2010) e às condições que, em relação ao mesmo (se ilegal), devem estar reunidas para constituir na esfera da Requerente o direito a essa prestação e à correlativa obrigação por banda da AT.

O facto de a Requerente reagir contra a posição adotada pela AT no ato de revogação sobre os juros indemnizatórios (negando-os) não significa que é esse ato a origem, causa e razão de ser dos juros. Exprime somente que a Requerente não concorda com essa decisão da AT,

pois, na sua perspetiva, esta última omitiu o dever de invalidar a autoliquidação de IRC logo que o contribuinte lhe submeteu o pedido de revisão oficiosa, dentro do prazo para a sua decisão (que não deve exceder um ano).

Também labora em erro a Requerida quando limita a pronúncia arbitral a poderes declaratórios. A pronúncia anulatória dos Tribunais em matéria tributária reveste natureza constitutiva, implicando, de imediato, uma alteração da conformação jurídica da relação de direito público em discussão (v. artigo 10.º, n.º 3, alínea c) do CPC), sem necessidade de intermediação administrativa, desde logo, por estarmos no âmbito do exercício de poderes (estritamente) vinculados. O que não impede que a concretização da pronúncia jurisdicional dependa de eventuais procedimentos e operações materiais a serem desenvolvidos por via administrativa.

À face do exposto, conclui-se que o Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação de um ato tributário de autoliquidação de IRC, precedido de recurso à via administrativa (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT e 2.º, alínea a) da Portaria de Vinculação). A competência do Tribunal abrange a pretensão de juros indemnizatórios que a Requerente deduziu na sequência do ato de revogação parcial da autoliquidação de IRC objeto da ação e na dependência desta liquidação². Contudo, sem prejuízo do que antecede, não pode o Tribunal Arbitral conhecer do pedido dependente de “*substituição da autoliquidação de IRC*”, o qual se inscreve na obrigação de execução do julgado que cabe à administração e que compreende a reconstituição da situação que existiria se o ato ilegal não tivesse sido praticado.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (v. 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).

² Em sentido idêntico v. decisão arbitral n.º 40/2019-T.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1 alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da notificação, Via CTT, da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, datada de 9 de abril de 2024, tendo a ação arbitral dado entrada em 23 de julho de 2024 (v. artigo 39.º, n.º 10 do CPPT).

2. INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE PARCIAL

Na pendência da ação arbitral, a Requerida exerceu a sua competência revogatória, anulando parcialmente, no valor de € **2.448.752,81** (do total peticionado de € 2.774.053,00), o ato tributário impugnado, relativo a IRC do ano 2010, com a consequente satisfação, nessa medida, da pretensão anulatória deduzida pela Requerente.

Em resultado da anulação administrativa parcial do ato tributário, os efeitos jurídicos da autoliquidação foram destruídos *ex tunc* [v. artigo 171.º, n.º 3 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”)], verificando-se a impossibilidade superveniente da lide (parcial) relativamente ao segmento anulado, de € 2.448.752,81. Nesta parte, a ação ficou sem objeto, pois, como declara a decisão proferida no processo arbitral n.º 31/2013-T³, “*torna-se impossível juridicamente anular o que já não existe*”.

Sublinha-se que o conceito de “revogação” até à entrada em vigor do novo CPA, em 8 de abril de 2015⁴, abrangia quer a revogação anulatória com fundamento em ilegalidade, quer a revogação por razões de oportunidade e mérito. Com o novo CPA, o conceito de revogação administrativa ficou restrito a esta segunda modalidade (v. atual artigo 165.º do CPA), reservando-se a expressão “anulação administrativa” para as situações de destruição dos efeitos de um ato administrativo com fundamento em invalidade.

³ Datada de 4 de novembro de 2013.

⁴ Na sequência da aprovação do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro.

A revogação (parcial) do ato tributário ocorrida na pendência destes autos, a que se reporta o artigo 79.º da LGT, corresponde, à luz do atual CPA, à figura da “anulação administrativa”, cujo regime consta dos artigos 165.º a 173.º do CPA.

A Requerida invoca que o único pedido formulado pela Requerente foi plenamente satisfeito pelo ato revogatório, pugnando pela extinção integral da instância. Contudo, não lhe assiste razão, não só porque a anulação da liquidação foi apenas parcial, como o ato de revogação dispõe expressamente no sentido de não atribuir à Requerente juros indemnizatórios dos quais, esta, em sede de contraditório, manifestou não prescindir.

Nos termos *supra* expostos, atento o desaparecimento parcial do objeto do litígio, julga-se parcialmente extinta a instância processual, em relação ao valor de € 2.448.752,81 de IRC autoliquidado e impugnado pela Requerente, ao abrigo do disposto nos artigos 277.º, alínea e) e 611.º do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT.

3. DESISTÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO

Em sede de resposta à exceção e de pronúncia sobre o ato de revogação parcial da (auto)liquidação de IRC contestada, a Requerente aceitou a diferença de € 325.300,19 relativa ao montante peticionado de dedução à coleta de RFAI que a AT não aceitou e não revogou (€ 2.774.053,00 – € 2.448.752,81 = € 325.300,19), pondo fim às questões controvertidas materiais incluídas na Resposta, posição que confirmou no decorrer da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, realizada no dia 9 de janeiro de 2025, o que consubstancia uma desistência parcial do pedido, que aqui se homologa, nos termos do disposto no artigo 290.º, n.º 3 do CPC, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Desta forma, a única questão material a dirimir respeita aos juros indemnizatórios referentes ao segmento da autoliquidação de IRC revogada pela AT, direito que a Requerida expressamente afasta no ato de revogação parcial dessa autoliquidação, e do qual, em sede de réplica, a Requerente declara não prescindir.

4. JUROS INDEMNIZATÓRIOS – MODIFICAÇÃO DA INSTÂNCIA – AMPLIAÇÃO DO PEDIDO

Como antes mencionado, o ato de revogação parcial da (auto)liquidação de IRC referente ao período de tributação de 2010 (liquidação que constitui o objeto da presente ação arbitral), regula o direito a juros indemnizatórios, rejeitando-o, por considerar não se ter verificado a ocorrência de erro imputável aos serviços. Na sequência da notificação deste ato, a Requerente aceitou a decisão da AT, incluindo na parte não anulada, opondo-se, contudo, ao não reconhecimento de juros indemnizatórios por banda da Requerida, em relação ao IRC anulado.

Relembra-se, de igual forma, que o ato revogatório veio reduzir o valor de IRC em € 2.448.752,81, correspondendo a um ganho de causa superior a 88% do valor peticionado pela Requerente. Esta nova regulação referente ao IRC de 2010 ocorreu na pendência desta ação arbitral e corresponde à redução, por anulação parcial, da autoliquidação de IRC inicial.

Tal sucede independentemente de vir a ser emitido um novo ato de liquidação de IRC para repercussão dos efeitos da revogação, pois a definição jurídica com a consequente invalidação parcial (redução) da autoliquidação de IRC está (já) contida no ato revogatório proferido pelo órgão dotado de competência dispositiva para o efeito. Nestas circunstâncias, a emissão de uma nova liquidação consubstancia uma operação material meramente corretiva do documento de liquidação inicial. Os efeitos jurídicos produzidos pela anulação parcial foram gerados pelo ato revogatório e não provêm do (eventual) documento de correção que venha a ser emitido para a titular.

O artigo 20.º do RJAT prevê no seu n.º 1 que a “*substituição na pendência do processo dos atos objeto de pedido de decisão arbitral com fundamento em factos novos implica a modificação objetiva da instância*”, com remissão expressa, no seu n.º 2, para o disposto no artigo 64.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”). Esta norma atribui ao autor a faculdade de, quando o ato impugnado seja objeto de anulação administrativa acompanhada ou sucedida de nova regulação na pendência do processo, requerer que o processo

prossiga contra o novo ato, aproveitando-se a prova produzida e dispondo da possibilidade de apresentar novos meios de prova (n.º 1).

Na situação vertente, não existe propriamente um novo ato substitutivo, antes a redução da liquidação original. No entanto, esta redução contém a regulação *ex novo* da matéria dos juros indemnizatórios associados à parte da liquidação ilegal. Por identidade de raciocínio, face à disposição desfavorável da matéria dos juros indemnizatórios pela Requerida, tem de ser concedida à Requerente a possibilidade de sob a mesma se pronunciar, ao abrigo do princípio do contraditório (v. artigo 3.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”)⁵, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Direito que a Requerente exerceu no requerimento de resposta às exceções e à revogação parcial da liquidação, com a manifestação da sua discordância relativamente à rejeição dos juros, acompanhada da dedução do pedido de condenação da Requerida ao pagamento dos mesmos. Como acima referido, sendo a questão dos juros indemnizatórios específica e expressamente disciplinada pela AT em desfavor da Requerente no ato de revogação parcial da liquidação de IRC impugnada, não pode deixar de lhe ser concedido o direito de contestar essa regulação e de requerer a sua atribuição, devendo o Tribunal tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à proposição da ação, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão (v. artigo 611.º do CPC).

Note-se que a aferição dos juros indemnizatórios está na exclusiva e direta dependência do ato tributário que constitui a sua causa – a liquidação de IRC de 2010 –, pelo que tal questão pode ser apreciada e dirimida no processo impugnatório que a tem por objeto, não existindo fundamento para remeter a apreciação da mesma para processo autónomo⁶.

⁵ “3 – O juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem.”

⁶ Aliás, só o seria numa eventual ação para reconhecimento de um direito (artigo 145.º do CPPT) e, ainda assim, é duvidosa a sua admissibilidade, uma vez que tem natureza residual e importa que se demonstre que a utilização desta via é imprescindível, e não o é se o mesmo efeito poderia ter sido alcançado através da presente ação de

Por outro lado, a relegação de tal questão para a execução de julgado é uma prerrogativa da Requerente e não deriva de imposição legal, pelo que não tem suporte a tese da Requerida de que essa matéria apenas aí poderia ser apreciada e decidida.

Aliás, mesmo que assim não se entendesse, nem existisse um facto superveniente justificativo – *i.e.*, o ato revogatório que denega o direito a juros indemnizatórios –, sempre se dirá que assiste à Requerente o direito de ampliar o pedido por forma a incluir juros indemnizatórios derivados da (auto)liquidação ilegal. Ao contrário do que sustenta a Requerida, o pedido de juros não tem de ser deduzido *ab initio*. Pode até ser formulado na fase de execução de julgado (v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de outubro de 2004, processo n.º 0338/04) e a sua atribuição pela AT não está sequer sujeita a “*impulso processual da iniciativa do contribuinte*” (v. artigo 61.º, n.º 8 do CPPT).

A Requerida invoca o princípio processual da estabilidade da instância, acolhido no artigo 260.º do CPC⁷, segundo o qual, a partir de um dado momento (a citação do réu, que corresponde no processo arbitral à notificação da Requerida para apresentar Resposta), a instância deve manter-se a mesma quanto às pessoas, ao pedido e à causa de pedir. O seu principal objetivo é o de evitar que o Tribunal possa ser sistematicamente surpreendido com novas questões para resolver ao longo do processo e que, por essa razão, o andamento do processo seja prejudicado.

Todavia, contempla-se (entre outras) uma exceção a este princípio se o autor ampliar o pedido e a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo, circunstância em que poderá fazê-lo em qualquer altura até ao encerramento da discussão – artigo 265.º, n.º 2 do CPC.

impugnação do ato tributário – v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 3 de junho de 2020, processo n.º 0204/17.7BECTB 01467/17.

⁷ *Ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Enquadra-se nesta exceção, a pretensão de juros indemnizatórios, acessória e consequente do pedido principal anulatório, exigindo normalmente que se constate o pressuposto de ter ocorrido erro imputável aos Serviços como postula o artigo 43.º, n.º 1 da LGT, e, se for pedida a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, como sucede *in casu*, de a revisão se efetuar mais de 1 ano após o pedido deste, nos termos *infra* transcritos:

“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 - [...]

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) [...]

b) [...]

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

É por a pretensão de juros ser consequência do pedido principal que a jurisprudência considera que o facto de não serem peticionados na ação constitutiva, nem sequer preclude o direito de os requerer ulteriormente, em fase de execução de julgado (se os mesmos não forem voluntariamente arbitrados pela AT), pois o seu pagamento inscreve-se no dever de execução da sentença anulatória e da reconstituição plena da situação hipotética atual, *i.e.*, da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, conforme também previsto no artigo 100.º da LGT e nos artigos 171.º, n.º 3 e 172.º, n.º 1 do CPA.

Importa ainda salientar que a eficácia retroativa da anulação (parcial) do ato de autoliquidação, com a inerente impossibilidade superveniente da lide (parcial), não tem a virtualidade de eliminar instantaneamente todos os efeitos lesivos que foram produzidos por aquele (na parte ilegal), durante o período de tempo que precedeu a anulação, designadamente

no que se refere à privação dos meios financeiros utilizados para pagar a prestação tributária que, afinal, não era devida.

Pelo que se a remoção dos atos de liquidação (ou da parte inquinada) não for acompanhada da regulação da situação que existiria se não tivessem sido praticados, ou seja da atribuição de juros indemnizatórios (se for o caso e se verificarem os respetivos pressupostos), então, nessa medida, o processo deve prosseguir para acautelar a pretensão acessória que ainda faz parte do objeto da ação.

Alguma jurisprudência dos tribunais arbitrais do CAAD (v. processos n.ºs 215/2018-T, de 16 de novembro de 2018, e 481/2018-T, de 7 de março de 2019⁸) pronunciou-se no sentido de não se poder conhecer da pretensão de juros indemnizatórios em caso de inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, com base no argumento de que o objeto da ação (o ato tributário) desapareceu.

Porém, além das razões *supra* expostas, em especial a de que a eliminação do ato tributário (ou da parte em causa) não elimina necessariamente os efeitos lesivos que aquele produziu antes da anulação, tal posição não se harmoniza com a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual, não existindo pronúncia administrativa (decisão) sobre os juros indemnizatórios (ou, no nosso caso, existindo em sentido desfavorável), não está integralmente regulada a relação tributária gerada pelo ato ilegal, nem satisfeita de forma integral a pretensão deduzida no processo, pelo que o Tribunal, tendo sido deduzido pedido nesse sentido, pode apreciar e, caso se verifiquem os respetivos pressupostos, condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios. Ou seja, nesta exata medida mantém-se a utilidade e interesse da pronúncia jurisdicional. A título de exemplo, referem-se os Acórdãos daquele Supremo Tribunal nos processos n.ºs 574/14, de 7 de janeiro de 2016, e 1101/16, de 3 de maio de 2017.

⁸ Sendo maioritária a posição em sentido contrário. Vejam-se, a título de exemplo, as decisões arbitrais nos processos do CAAD n.ºs 31/2013-T, de 04.11.2013; 153/2016-T; de 15.11.2016; 220/2016-T, de 02.12.2016; 30/2017-T, de 28.08.2017; e 586/2018-T, de 15.05.2019.

Em sentido similar, veja-se ainda o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23 de abril de 2020, processo n.º 69/19.4BCLSB, relativo a questão idêntica de indemnização por prestação de garantia indevida, numa situação de inutilidade por revogação do ato tributário, de que se retira o seguinte excerto ilustrativo:

“No primeiro [direito administrativo] há muito que se consolidou o entendimento que a eventual inutilidade superveniente sobre a discussão dos fundamentos de ilegalidade de um ato administrativo não deve ser aplicada sempre que haja a suscetibilidade de tais fundamentos darem origem a pedido indemnizatório a formular a posteriori contra a Administração.

No segundo [direito tributário] é comum o entendimento de que a inutilidade superveniente da lide, fundada na revogação do ato impugnado, não prejudica o conhecimento do pedido relativo à indemnização por prestação de garantia indevida [...] (cfr., v.g., acórdão do STA de 10-10-2018, proc. N.º 0469/14.6BELRS 033/18).”

É que a anulação administrativa faz recair sobre a AT o dever (“*ope legis*”) de restabelecer a situação que existiria se o ato tributário não tivesse sido praticado. Todavia, no caso, a AT afastou expressamente o direito a juros no “ato anulatório”. Assim, é legítima a pretensão acessória deduzida pela Requerente em juízo – de juros indemnizatórios – uma vez que não foi decidida favoravelmente pelo dispositivo do ato anulatório.

Desta forma, conclui-se que a pretensão jurídica da Requerente não ficou totalmente satisfeita pela anulação (parcial) da liquidação, uma vez que um dos efeitos a esta associados, o pagamento de juros indemnizatórios, foi rejeitado pela AT. Esta conclusão não fica comprometida pelo pedido de juros ter sido deduzido em articulado de resposta à matéria de exceção e de pronúncia sobre o ato revogatório, dado ser admissível nessa fase (v. artigo 265.º, n.º 2 do CPC). Reitera-se a utilidade de uma pronúncia jurisdicional que regule a questão com efeito de caso julgado material, que se parametriza pelo princípio da tutela jurisdicional efetiva e pela dispensa de um eventual contencioso (desnecessário e oneroso), em caso de

incumprimento dos deveres reconstitutos por parte da AT, nomeadamente uma ação indemnizatória autónoma, que derivaria da posição contrária.

Em síntese, é de admitir a pronúncia sobre o pedido dependente de juros indemnizatórios apresentado pela Requerente na pendência desta ação, não se verificando excesso de pronúncia deste Tribunal com a sua apreciação, para o que se fixa, de seguida, a matéria de facto pertinente.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** A sociedade **A..., S.A.**, aqui Requerente, tem por atividade principal a exploração mineira exercida sob o código 07290 da Classificação de Atividade Empresarial (CAE) – Extração e preparação de outros minérios metálicos não ferrosos – cf. provado por acordo – PA.
- B.** A Requerente desenvolve atividade essencialmente na ..., no Concelho de ...– cf. provado por acordo – PA.
- C.** A Requerente apresentou, em prazo, a declaração fiscal Modelo 22, relativa ao IRC de 2010, na qual não refletiu a dedução à coleta de RFAI referente ao projeto de aumento de capacidade produtiva da lavaria de zinco e da produção de concentrados de chumbo e prata, bem como a conversão da barragem de rejeitados, de deposição subaquática para deposição em pasta, com concentrados espessados na central de produção de pasta. Esta declaração deu origem à liquidação n.º 2011..., datada de 23 de junho de 2011 – cf. PA e Documento 2.

- D.** Em 4 de fevereiro de 2011, foi celebrado, entre a AICEP, por um lado, e a Requerente e duas sociedades do grupo empresarial canadiano C..., por outro, um Contrato de Investimento tendo em vista a obtenção de um incentivo financeiro a conceder pelo Estado português, abrangendo o período de investimento compreendido entre 14 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2010. A vigência do contrato foi fixada até 31 de dezembro de 2018 – cf. Documento 21 e PA.
- E.** Em 12 de setembro de 2014, a Requerente submeteu um pedido de revisão oficiosa, com vista à anulação parcial da autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2010, na parte em que esta não reflete uma dedução à coleta a título do benefício fiscal RFAI, na importância de € 2.774.053,00 – cf. PA e Documento 3.
- F.** Este pedido de revisão oficiosa foi instruído com os seguintes elementos documentais – cf. PA:
- 1- Liquidação de IRC referente ao período de tributação de 2010;
 - 2- Certidão de situação tributária regularizada emitida pelo Serviço de Finanças competente;
 - 3- Declaração de situação contributiva regularizada perante a Segurança Social;
 - 4- Listagem AICEP 2010, com a identificação dos bens do ativo imobilizado qualificados para efeitos do benefício fiscal resultante do contrato de investimento celebrado com o AICEP (com segregação da conta, designação dos bens e valor individual em euros), perfazendo o total de € 48.958.141,55;
 - 5- Listagem de criação de postos de trabalho em 2010 e listagem das saídas de trabalhadores entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2013;
 - 6- Listagem do investimento elegível afeto ao RFAI com referência a 2010 (com segregação da conta, designação dos bens e valor individual em euros), no montante global de € 22.740.530,01;

7- Comprovativo de entrega da Declaração Modelo 22 do período de tributação de 2010.

- G.** Em 26 de novembro de 2014 o pedido de revisão oficiosa foi rejeitado com fundamento em intempestividade, por despacho da Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes (“UGC”), do que foi a Requerente notificada – cf. PA.
- H.** Inconformada, a Requerente apresentou ação administrativa no TAF de Beja, que correu termos sob o n.º 73/15.1BEBJA, no âmbito da qual se concluiu pela tempestividade do pedido de revisão oficiosa, condenando-se a Requerida a conhecer do mérito desse pedido, por sentença de 25 de março de 2023, que transitou em julgado – cf. PA e Documento 4.
- I.** Em 19 de maio de 2023, a Requerida enviou o seguinte pedido de elementos, por e-mail, à Requerente, solicitando a sua remessa no prazo de 15 dias, que foi prorrogado por 10 dias adicionais – cf. PA:
1. Listagem, em formato excel, discriminativa do investimento total em 2010, identificando os investimentos afetos ao benefício da AICEP e os investimentos afetos ao RFAI;
 2. Contrato de investimento celebrado com a AICEP e evidência do valor participado;
 3. Cópia das faturas respeitantes ao investimento elegível para RFAI (€ 22.740.530,01);
 4. Cópias dos contratos de trabalho sem termo dos nove trabalhadores mencionados como contratações novas afetas ao investimento, com indicação do número de identificação fiscal.
- J.** Em 15 de junho de 2023, a Requerente remeteu à Requerida os seguinte elementos, na sequência do solicitado – cf. PA:
1. Reprodução das duas listagens já juntas como documento 4 (imobilizado AICEP 2010) e 6 (imobilizado RFAI 2010) ao pedido de revisão oficiosa

apresentado em 2014, adicionadas de uma listagem discriminada do total do imobilizado de 2010, no valor de € 73.617.057,00;

2. Cópia do contrato de investimento celebrado em 4 de fevereiro de 2011 com o AICEP;
 3. Cópia de faturas e documentos internos relativos ao investimento que considerou elegível para efeitos de RFAI (€ 22.740.530,01);
 4. Cópia dos contratos de trabalho.
- K.** Posteriormente, por e-mail de 29 de novembro de 2023, a AT pediu informações adicionais com referência ao contrato de investimento celebrado com a AICEP – cf. Documento 5.
- L.** A Requerente solicitou esclarecimentos sobre a pertinência da informação solicitada, por entender que já tinha prestado toda a informação relevante e, tendo o contrato sido assinado em 2011, não haveria incentivos atribuídos ao abrigo do mesmo em 2010, acabando por responder que: (i) Nenhum incentivo foi concedido no ano de 2010, dado que o contrato de investimento apenas foi assinado em 2011, sendo irrelevante a avaliação retroativa a esse respeito; (ii) ainda assim, todos os incentivos derivados do contrato de investimento se materializaram apenas em anos posteriores a 2011; e (iii) o prazo de prescrição relativo à recuperação de auxílios considerados ilegais é de dez anos contados da respetiva concessão e já decorreu – cf. Documento 5.
- M.** O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 9 de abril de 2024, após exercício do direito de audição pela Requerente – cf. Documentos 1, 6 e 7.
- N.** Na proposta de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foram elencadas as seguintes razões justificativas para o mesmo – cf. Documento 1:
- Discrepâncias de € 2.630.769,31 em resultado da comparação entre a listagem do investimento efetuado em sede de RFAI e os documentos de suporte apresentados pela Requerente;

-
- Alguns bens no montante global de € 1.293.568,78 não estão direta e imprescindivelmente ligados à atividade produtiva;
 - Ausência de elementos disponíveis para aferir se já foi ultrapassado o limiar de 30 milhões de euros para os auxílios estatais (financeiros e fiscais) concedidos.
- O.** No entanto, após o exercício do direito de audição da Requerente, que se manifestou no sentido de que, ainda que houvesse discordância quanto a uma parte do montante (por inelegibilidade de alguns dos bens elencados), esta não era suscetível de fundar o indeferimento global do pedido, a AT veio *“clarificar que a base da proposta de indeferimento do pedido não foi a consideração pela Requerente, de alguns bens que não serão elegíveis, ou ainda as discrepâncias detetadas entre a listagem e os documentos de suporte à mesma, mas a eventual atribuição pelo Estado, de um incentivo financeiro, não reembolsável, previsto no contrato de investimento com a AICEP, relacionado com o mesmo projeto de investimento, que a Requerente continuou, nesta sede de audição prévia, a não esclarecer os autos quanto ao montante que terá recebido, de modo a permitir à AT aferir se foi ultrapassado ou não o limiar de notificação – neste caso de 30,0 milhões de EUR – relativamente à totalidade dos incentivos estatais (financeiros e fiscais) concedidos, atendendo a que estamos perante um grande projeto de investimento com duração plurianual”* – cf. Documento 1, ponto 72.
- P.** Em discordância da decisão do pedido de revisão oficiosa relativo à liquidação de IRC referente ao ano 2010, na parte em que não contempla a dedução à coleta a título de RFAI, a Requerente apresentou, em 23 de julho de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem à presente ação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.
- Q.** Com o pedido de pronúncia arbitral, além dos documentos já apresentados com o pedido de revisão oficiosa em 2014 e dos entregues em 15 de junho de 2023, na sequência de solicitação da AT quando da apreciação de mérito daquele pedido de revisão, a Requerente juntou adicionalmente:

1. Documentos representativos do montante de € 1.732.949,50 que considerou elegível para efeitos de RFAI, na sua maioria documentos internos e relativos a custos internos e algumas faturas – cf. Documentos 8 a 20;
2. O relatório de acompanhamento da AICEP 2018 – cf. Documento 22; e
3. Reposição de benefício fiscal utilizado no exercício de 2014 (€ 28.907,68) e juros compensatórios inerentes (€ 6.966,35) – cf. Documento 23.

R. Por despacho de 10 de novembro de 2024, da Subdiretora Geral da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento Coletivo, foi anulada parcialmente a liquidação de IRC referente ao período de tributação de 2010, na importância de € 2.448.752,81, que considera investimento elegível no valor de € 19.487.528,11, sendo a diferença face ao total do investimento considerado elegível pela Requerente (€ 22.740.630,01) respeitante às seguintes situações – cf. ato de revogação parcial, incluindo fundamentação, junto pela Requerida aos autos:

1. € 2.604.569,52, por discrepâncias entre as listagens e os documentos apresentados;
2. € 120.851,13, referente a viaturas ligeiras de passageiros;
3. € 381.780,03, relativo a despesas com transportes que não foram suportadas por faturas;
4. € 29.590,00, referente a equipamento que não está afeto à exploração; e
5. € 116.311,22, referente a equipamentos afetos a outras áreas de atividade da empresa (área administrativa, financeira, armazenagem, segurança e equipamentos sociais) e não à atividade de exploração do minério, bem como a equipamentos relativamente aos quais que não foram apresentadas provas da sua afetação.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos

termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos. A inquirição das duas testemunhas arroladas pela Requerente não contribuiu para o esclarecimento das questões de facto, pois a matéria relevante sobre que se pronunciaram é apenas passível de prova documental e, no caso da testemunha D..., atual diretora financeira, a mesma só teve contacto com a realidade da Requerente a partir de 2021.

3. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que a Requerente tenha junto com o pedido de revisão oficiosa apresentado em 2014 o contrato de investimento celebrado em 2011 com o AICEP e cópia das faturas respeitantes ao investimento elegível para efeitos de RFAI. Com efeito, demonstrou-se que estes elementos só foram juntos em junho de 2023, quando solicitados pela AT para apreciação do mérito desse pedido de revisão oficiosa (v. artigos 27.º e 33.º do ppa).

Não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. DO DIREITO

1. DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Em consequência da anulação de um ato tributário com fundamento em ilegalidade material, recai sobre a AT o dever de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e nos artigos 43.º e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

O que significa que a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que “*existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado*”, de harmonia com o princípio da responsabilidade das entidades públicas (artigo 22.º da Constituição)⁹, se, e na medida em que, a ilegalidade derive de “*erro imputável aos serviços*” (v. artigo 43.º, n.º 1 da LGT).

A jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que a anulação, pela AT, de atos tributários de liquidação de imposto por desconformidade material com a lei na pendência de impugnação judicial instaurada contra tais atos e onde, além de se pedir a anulação dos atos, se pede também a condenação da AT em juros indemnizatórios, constitui facto *de per se* demonstrativo de erro imputável aos Serviços determinante do pagamento desses juros ao abrigo do artigo 43.º da LGT (v. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo nos processos n.ºs 574/14, de 7 de janeiro de 2016, e 1101/16, de 3 de maio de 2017).

De acordo com este entendimento, não só fica implicitamente resolvida de forma favorável a questão da competência do Tribunal para o efeito, como a da própria apreciação da (i)legalidade subjacente. É que a anulação do ato pela AT por vícios substantivos evidencia erro imputável aos Serviços, pressuposto indispensável à decisão de procedência do pedido de juros

⁹ V. JORGE LOPES DE SOUSA, “*Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Atos Ilegais*”, Áreas Editora, outubro de 2010 e LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2000, pp. 204 a 206.

indemnizatórios. Tal conclusão tem de ser de igualmente retirada no âmbito do processo arbitral tributário. De outra forma, dependendo do tribunal que apreciasse a matéria, teríamos resultados distintos, numa espécie de justiça “à la carte” que se refuta, por inadmissível.

Acresce referir que na situação específica de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, como sucede nos presentes autos, o legislador determinou que a obrigação de indemnizar apenas se verifica se a revisão se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária (v. artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT e jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, v.g. Acórdão do Pleno, processo n.º 038/19, de 4 de novembro de 2020¹⁰).

Retomando a situação concreta, o pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC referente ao período de tributação foi apresentado pela Requerente em 12 de setembro de 2014, tendo a liquidação sido anulada, mais de 10 anos depois, por despacho de 24 de novembro de 2024.

Não obstante, a Requerida defende a imputação à Requerente do atraso na decisão, invocando a falta de apresentação de documentos essenciais para apreciar o pedido do benefício do RFAI, que, afirma, só em sede da ação arbitral foram facultados.

Porém, não foi falta de documentos que fez tardar a decisão da AT sobre o mérito do pedido de revisão oficiosa vertente, mas a recusa em apreciá-lo por intempestividade, implicando um demorado contencioso que veio a concluir pela ilegalidade de tal fundamento. Este primeiro obstáculo, de natureza formal, só foi ultrapassado pelo recurso da Requerente a meios jurisdicionais e implicou o decurso de quase 9 anos, não se suscitando dúvidas a este Tribunal que não é imputável à Requerente, mas à atuação ilegal da Requerida.

¹⁰ Sobre a mesma questão podem ver-se também os Acórdãos de 28/01/2015, no processo n.º 0722/14, de 11/12/2019, no processo n.º 058/19.9BALSBS, de 20/05/2020, no processo n.º 05/19.8BALSBS, e de 26/05/2022, no processo n.º 159/21.3BALSBS, todos do Supremo Tribunal Administrativo.

Sobre a invocada falta de apresentação de documentos essenciais por parte da Requerente, cabe assinalar que resulta da factualidade provada que, logo em setembro 2014, aquela fez acompanhar o pedido de revisão de uma listagem individualizada dos bens de investimento que considerava elegíveis para efeitos de RFAI, adquiridos no período de referência [2010], com identificação da conta contabilística e do respetivo valor, perfazendo o valor total de € 22.740.530,01. E, bem assim, juntou outra listagem com a identificação dos bens de investimento adquiridos no mesmo período, afetos ao contrato celebrado com a AICEP (incentivo financeiro), na importância de € 48.958.141,55, além de outros documentos relativos à situação contributiva regular e à criação de postos de trabalho (ponto F da matéria de facto).

Apesar de a Requerente não ter nessa data junto o contrato celebrado com a AICEP, tal documento não constitui um dos elementos essenciais previstos na legislação do RFAI (artigo 4.º do Regime aprovado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março e prorrogado até 2012) que, sob a epígrafe de “Obrigações acessórias” determina, no seu n.º 1, que a dedução seja justificada *“por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente os investimentos relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes”*.

Deste modo, elementos adicionais como as faturas de aquisição dos ativos e o contrato com o AICEP, podendo ser solicitados pela Requerida, como foram (só em 19 de maio de 2023), para a apreciação do pedido da Requerente e dos respetivos pressupostos, não podem ser considerados “em falta” por não terem sido juntos com o pedido inicial. Sendo que a Requerente, em 15 de junho de 2023, satisfaz o requerido (pontos I e J da matéria de facto).

Afigura-se, aliás, que o prazo de um ano que o legislador concede antes do início da contagem dos juros indemnizatórios (consideravelmente superior ao prazo-regra de quatro meses para a conclusão do procedimento tributário, previsto no artigo 57.º, n.º 1 da LGT) se destina precisamente a permitir à AT o desenvolvimento da atividade fiscalizadora, incluindo pedidos de elementos adicionais e a respetiva análise.

Se os documentos complementares só foram solicitados pela AT quase 9 anos depois da submissão do pedido de revisão oficiosa, tal demora deve-se unicamente à Requerida, pelo que é ela que deve suportar os prejuízos inerentes ao decurso do tempo, ressarcindo-os ao contribuinte.

Relativamente à alegação de que só com os elementos juntos pela Requerente ao pedido arbitral é que foi possível à AT concluir pela procedência de mais de 88% da dedução à coleta de RFAI reclamada pela Requerente, conclui este Tribunal diversamente.

Vejamos,

Além das listagens com a identificação dos elementos relevantes para efeitos de RFAI e para efeitos de incentivo financeiro (AICEP) originalmente facultadas, a Requerente facultou à Requerida, logo que para tal solicitada (em junho de 2023) e antes da propositura da presente ação, o contrato do AICEP e as faturas que coligiu relativas ao período de tributação em causa (2010, ou seja treze anos volvidos sobre o mesmo) em suporte de aproximadamente de 20 milhões de investimento elegível para efeitos de RFAI.

Os únicos elementos adicionais juntos com o ppa foram (ponto O da matéria de facto):

- a) Alguns documentos de suporte ainda em falta para completar a totalidade do investimento considerado elegível pela Requerente. Estes documentos são, na sua grande maioria, referentes a custos internos pelo que, na medida em que não correspondem a faturas de aquisição de bens e serviços, foram desconsiderados (e bem) pela Requerida e não deram origem a qualquer dedução à coleta (*i.e.*, respeitam à parte da liquidação que não foi revogada e em relação à qual a Requerente desistiu do pedido);
- b) O relatório de acompanhamento do AICEP na sequência do termo de vigência do contrato de investimento em 2018; e

- c) Um e-mail relativo à reposição do excesso de benefício utilizado referente a 2014 (de € 28 907,68 e juros compensatórios inerentes).

Deste modo, os elementos ao dispor da AT relativamente ao tema da determinação do montante máximo, para o período em causa [2010] dos auxílios estatais com finalidade regional, hoje, são os mesmos que já estavam na sua posse quando da decisão pela qual indeferiu, por demérito, o pedido de revisão oficiosa: a lista de investimentos considerados elegíveis no âmbito do contrato de investimento celebrado com a AICEP (junta em 2014 e novamente em 2023 por solicitação da AT) e o próprio contrato, que foi solicitado pela AT em 2023 e logo facultado pela Requerente.

Assim, não identifica este Tribunal um documento junto com o ppa que modifique ou adicione qualquer factualidade passível de ter motivado a alteração de posição da Requerida, nem a Requerida identifica tal documento, limitando-se a mencionar de forma genérica a existência de “nova documentação”, sem, todavia, indicar qual a documentação específica que mudou o seu entendimento e o que ela continha.

À face do exposto, conclui-se assistir razão à Requerente relativamente à pretensão de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT e da jurisprudência acima referida, por erro imputável aos Serviços na sequência da apresentação do pedido de revisão oficiosa, em relação ao valor da liquidação que foi anulado, de € 2.448.752,81. Os juros são contados desde 13 de setembro de 2015, até emissão da respetiva nota de crédito.

2. CUSTAS ARBITRAIS

O critério de distribuição da responsabilidade pelas custas assenta sobretudo no princípio da causalidade, considerando-se que dá causa à atividade judiciária e, portanto, às custas, a parte vencida, na proporção em que o for. A circunstância de o facto jurídico relevante ter nascido ou se haver extinguido no decurso do processo é levada em conta para o efeito da

condenação em custas, de acordo com o disposto nos artigos 611.º e 536.º do CPC, aplicáveis por remissão do RJAT que também determinam que a extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide é da responsabilidade da Requerida quando aquela decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão da Requerente (v. artigo 536.º, n.ºs 3 e 4 do CPC).

Nestes termos, a impossibilidade ou inutilidade da lide (parcial) é imputável à Requerida, que anulou (parcialmente) o ato tributário ilegal após a apresentação do pedido de pronúncia arbitral pela Requerente, tendo a respetiva comunicação aos autos ocorrido após o decurso do prazo de 30 dias previsto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT, solução que se extrai do cotejo dos artigos 4.º, n.º 5 do RCPAT, 12.º, n.º 2 do RJAT, 527.º, 536.º, n.º 3 e 611.º do CPC, estes últimos por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Considerando que a Requerente deduziu um pedido de anulação (parcial) do ato tributário no valor de € 2.774.053,00, e que a revogação parcial desse ato se cifra em € 2.448.752,81 (~88%), tendo desistido do pedido relativamente ao remanescente de € 325.300,19 (~12%), as custas serão repartidas nessa proporção, constituindo encargo da Requerida em 88% e da Requerente em 12%.

V. DECISÃO

À face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material, com a ressalva do pedido de substituição da liquidação de IRC de que este Tribunal não pode conhecer;
- (b) Julgar parcialmente extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide, em relação à autoliquidação de IRC do período de tributação de 2010, no montante de € 2.448.752,81;

- (c) Homologar a desistência do pedido referente à autoliquidação de IRC do período de tributação de 2010, no valor de € 325.300,19;
- (d) Reconhecer o direito a juros indemnizatórios calculados sobre a importância de € 2.448.752,81, contados desde 13 de setembro de 2015, nos termos legais;
- (e) Condenar a Requerida nas custas do processo, por ter dado azo à ação, na parte em que a instância se extinguiu por impossibilidade superveniente da lide (88%) e a Requerente no remanescente (12%).

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **2.774.053,00** (dois milhões, setecentos e setenta e quatro mil e cinquenta e três cêntimos), correspondente ao valor do IRC liquidado, objeto desta ação arbitral, que a Requerente pretende anular – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

Assinala-se, como referido na decisão arbitral n.º 178/2019-T, de 20 de abril de 2020, que a determinação do valor da causa atende ao momento em que a ação é proposta (v. artigo 299.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), sendo irrelevantes, como afirma JORGE LOPES DE SOUSA, “*as modificações de valor que possam advir da revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada ou de desistência ou redução de pedidos*” – v. Guia da Arbitragem Tributária, Coord.: NUNO VILLA-LOBOS e MÓNICA BRITO VIEIRA, 2013, Almedina, p. 153.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **35.496,00**, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2

do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, ficando € 31.236,48 (88%) a cargo da Requerida, uma vez que, nessa medida, lhe é imputável a causa de extinção da instância, e € 4.259,52 (12%) a cargo da Requerente¹¹, por decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de fevereiro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, relatora

João Cruz

António Pragal Colaço

¹¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2025-02-26