

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 128/2025-T

Tema: IRS — Inutilidade superveniente da lide — direito a juros indemnizatórios.

Sumário:

Sendo um dos deveres em que a Administração fica constituída, por efeito da anulação administrativa do acto, a reconstituição da situação que existiria se o acto não tivesse sido praticado, mediante a execução do efeito repristinatório da anulação, nada impede que nesse âmbito sejam devidos juros indemnizatórios por pagamento indevido de prestação tributária, em consonância com o também estabelecido no artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A. Dinâmica processual

1. **A...**, NIF..., e **B...**, NIF..., ambos residentes na..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, (“Requerentes”), apresentaram pedido de pronúncia arbitral ao abrigo das disposições conjugadas dos arts. 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), para que seja declarada a ilegalidade do ato de liquidação relativo ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2024..., no valor de € 44.718,40,

- referente ao período tributário de 2021 e, conseqüentemente, anulado, e efetuado o reembolso correspondente, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal em vigor.
2. No dia 7 de fevereiro de 2025, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado aos Requerentes e à AT.
 3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, 1, e artigo 11.º, 1, b), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 4. Em 27 de março de 2025 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
 5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 15 de abril de 20245
 6. Por despacho de 15 de abril de 2025 foi concedido prazo para a Requerida responder, querendo, no prazo legal.
 7. No dia 13 de maio de 2025, a Requerida apresentou requerimento informando os autos do despacho de 7 de maio de 2025, da Subdiretora-Geral da área do Imposto sobre o Rendimento Singular, de revogação do ato em apreciação.
 8. No dia 29 de setembro de 2025 foi proferido despacho para os Requerentes se pronunciarem no sentido de informar se pretendiam prosseguir com o presente PPA.
 9. No dia 30 de setembro de 2025 os Requerentes vieram informar que, não obstante aceitarem a revogação do ato, pretendiam que lhes fosse reconhecido o direito a juros indemnizatórios..
 10. Nesse mesmo dia foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT, bem como a de apresentação de alegações escritas. Mais foi indicado que a decisão final seria notificada até ao dia 10 de outubro de 2025.

B. Posição das partes

Para fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes, em síntese, que residem em Portugal, tendo adquirido em 1999 imóvel sito em Benavente pelo preço de €141.409,20,

pagando também a sisa e despesas notariais. Em 2004, os Requerentes procederam à realização de obras de construção no Imóvel, cujo valor total ascendeu a € 458.184,39 .

Entre 1999 e 2004 realizaram obras de construção no valor de €458.184,39 e, entre 2009 e 2021, suportaram encargos de valorização de €176.705,97. Entre julho de 2009 e julho de 2021, os Requerentes suportaram, ainda, encargos com a valorização do Imóvel, cujo valor total ascendeu a € 176.705,97. Em 30-07-2021 venderam o imóvel por €1.150.000,00. Submeteram a declaração de IRS /2021, tendo preenchido o quadro 4 do Anexo G . Vieram a ser notificados da liquidação do correspondente IRS, tendo sido apurado um imposto a pagar de € 91.992,48. A AT, não obstante, apresentou projeto de correções dos valores declarados no quadro 4 do Anexo G, tendo desconsiderado 94.472,60€, por os documentos de suporte destas despesas não cumprirem com o disposto no art. 36.º, CIVA, o que veio a suportar a decisão final de alteração oficiosa dos valores anteriormente declarados pelo Requerentes e consequente emissão de nova liquidação de IRS.

Consequentemente, os Requerentes vieram a ser notificados da liquidação nova de IRS, referente ao ano de 2021, e de juros compensatórios, bem como da demonstração de acerto de contas, com valor a pagar de € 44.718,40, tendo efetuado o respetivo pagamento.

Não se conformando e não aceitando as correções levadas a cabo pela AT, vieram sustentar o pedido que formulam alegando que o despacho que fundamenta as correções operadas pela AT não contém as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo, conforme exigido pelo artigo 77.º, 2, LGT. Sendo assim, a liquidação de IRS iem causa deve ser considerada ilegal, por enfermar de vícios determinativos da sua ilegalidade e, por consequência, anulável, nos termos do art. 163.º, CPA.

Além disso, em sede de IRS, inexistente qualquer remissão para os requisitos previstos no Código do IVA para as faturas, podendo as despesas ser demonstradas por qualquer meio de prova.

Pedem ainda juros indemnizatórios, por ocorrer erro sobre os fundamentos de facto ou de direito num ato de liquidação de um tributo imputável aos serviços reconhecido em processo de reclamação graciosa, impugnação judicial ou processo arbitral e do qual resulte o pagamento do tributo ou de outra dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Por estas razões, deve a Requerida anular a liquidação em causa, por duplicação de coleta.

Notificada por despacho arbitral de 27 de março de 2025, nos termos e para os efeitos previstos no art. 17.º, RJAT, a AT apresentou, em 13 de maio de 2025, requerimento juntando cópia do Despacho da Senhora Subdiretora-Geral da DG- IRS, datado de 7 de maio de 2025, nos termos do qual se determinou a revogação da liquidação de IRS objeto nos presentes autos, de acordo com o Despacho n.º 6400, de 7 de maio de 202, não tendo, no entanto, sido reconhecido o direito dos Requerentes a juros indemnizatórios, nos termos do art 43.º, LGT, e art. 13.º, 5, RJAT.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, 1, a), 5.º, 6.º, 1, e 10.º, 1, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. arts. 4.º e 10.º, 2, RJAT, e art. 1.º, Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Não foram invocadas exceções que ao tribunal arbitral compra apreciar e decidir.

III FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

A) Os Requerentes efetuaram o pagamento integral da liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2021, e de juros compensatórios, bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2024 ... com valor a pagar de € 44.718,40.

B) O pedido de pronúncia arbitral deu entrada no CAAD em 5 de fevereiro de 2025, tendo sido aceite dois dias depois.

C) O PPA foi automaticamente notificado à Requerida AT a 112 de fevereiro de 2025.

D) O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 15 de abril de 2025 tendo sido de imediato notificado às partes.

E) Por despacho da DS IRS n.º..., de 7 de maio de 2025, da Senhora Subdiretora-Geral, foi determinada a revogação da liquidação de IRS objeto nos presentes autos, não tendo sido reconhecido o direito dos Requerentes a juros indemnizatórios.

F) Consta o seguinte na informação de suporte ao referido despacho:

IV – Apreciação:

Os contribuintes invocam violação do direito à fundamentação.

Face ao argumento aduzido, cumpre mencionar aqui, desde logo, o nº 3 do art. 268º da Constituição, o qual estatui:

“3 – Os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.”

Temos, assim, que a fundamentação há-de ser traduzida em palavras das quais os particulares possam retirar as suas conclusões sobre o modo como a Administração decidiu.

Conforme opinião expressa pelo Dr. José da Costa Alves in Manual de Procedimento e Processo Tributário, Centro de Formação de (então) DGCI, Lisboa, 2008, pág. 49, “trata-se de uma exigência legal que tem de ser entendida de acordo com a funcionalidade e objetivos prosseguidos pelo próprio instituto”.

Por sua vez, a fundamentação será acessível quando, agora no entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa in Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Editora Encontro da Escrita, Lda., Lisboa, 4ª edição, 2012, pág. 677, “o conteúdo da fundamentação seja facilmente perceptível pelo destinatário”.

Visto estarmos perante matéria de natureza tributária, cumpre observar também a letra dos números 1 e 2 do art. 77º da LGT, que dispõem:

“Artigo 77.º

Fundamentação e eficácia

1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

Com base na redação desta norma, tem sido pacificamente entendido – quer ao nível doutrinal, quer jurisprudencial - que a fundamentação, para lá (por imperativo constitucional, como se viu)

de dever ser expressa e acessível, terá ainda de ser clara, congruente e suficiente.

Qual o significado destes conceitos?

Socorremo-nos, de novo, do Manual de Procedimento e Processo Tributário (doravante designado, por razões de simplicidade, apenas como “Manual...”), no qual se considera que para a fundamentação ser clara, “as razões de facto e de direito, embora enunciadas de forma sucinta, não podem ser confusas, dubitativas, ambíguas ou obscuras, sob pena de não se dar a entender ou a conhecer o que determinou o agente a praticar o ato ou a escolher o seu conteúdo”. Para que a fundamentação seja congruente “o conteúdo do ato tem de ter uma relação lógica com os fundamentos invocados.”

Sobre a necessidade de aquela ser suficiente, importa “tornar claro quais os pressupostos tidos em conta pelo autor do ato.”

Neste sentido se pronunciam também Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in op. cit., pág. 677, quando, após admitirem poder os atos ter uma fundamentação sumária, consideram que aquela, “no entanto, não pode deixar de conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

E, mais adiante:

“A fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão.”

Que, por sua vez, entendem existir obscuridade (ou seja, falta de clareza) “quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu”.

Tudo o que se vem expondo se prende, afinal, com as finalidades da fundamentação, a saber em três perspetivas distintas:

- Na do Manual..., editado pela DGCI, afirma-se textualmente “que decisões da administração, bem fundamentadas, permitem aos contribuintes compreender de facto e de direito as razões que as determinaram” e “a defesa do contribuinte (a fundamentação é indispensável para que o contribuinte que não concorda com o ato, possa utilizar os meios de defesa, administrativos ou contenciosos, que a lei coloca ao seu dispor).”

- Na dos três autores mencionados, “[a] fundamentação deve dar a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido em que decidiu e não em qualquer outro.”

Ela – segundo os mesmos autores, in op. cit., pág. 675 – há-de “permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação do ato e a sua impugnação contenciosa” (ou administrativa, podemos, por nós, acrescentar).

E, caso os particulares optem por impugnar, entendem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que só uma correta fundamentação dos atos perante os respetivos destinatários permite “que seja proporcionada àqueles a possibilidade de os impugnarem com completo conhecimento das razões que os motivaram, isto é, trata-se de um direito à impugnação contenciosa com a máxima eficácia” (negrito e itálico no original; nosso parêntesis).

- Na de um outro autor (Martins Leitão, in Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Editora Almeida & Leitão, Lda., Porto, 2ª edição, 2006), “[a]través da fundamentação, ainda que sucinta, mas expressa, tem de se ficar a conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo que conduziu ou que esteve na base da decisão.”

Referem-se, assim, três posições doutrinárias (uma da administração fiscal, outra de três conhecidos autores e ex-magistrados da área do Direito Fiscal e outra ainda de um autor que sustenta geralmente posições mais próximas das defendidas pelos particulares) as quais, contudo, são convergentes na descrição dos fins da fundamentação.

Por sua vez, a jurisprudência emanada sobre esta matéria vem-se, uniformemente, expressando em termos próximos dos acabados de explanar.

A este propósito, remete-se para o ponto 2 da anotação ao art. 77º da LGT constante da obra da tríade de autores à qual se tem vindo a efetuar referência e às menções jurisprudenciais e

indicações de arestos naquela anotação contidas.

Tendo, assim, presente essa finalidade da fundamentação, bem como os requisitos da mesma (atrás mencionados), cumpre apreciar se os elementos patentes no caso em apreço satisfazem estes ou se adequam a esse mesmo escopo.

Conforme referido supra (ponto 11), a DLIRD da DF de Lisboa 1 notificou os ora requerentes de que:

“As correções efetuadas resultam de:

- O valor de aquisição considerado foi o valor escriturado, 141.409,20€ mais despesas no montante de 235.335,00€. A diferença, 94.472.60€ foi por nós desconsiderado, porque os documentos suporte destas despesas não cumprirem com o disposto no art.º 36 do CIVA, nomeadamente no que respeita à inclusão do número de contribuinte, bem como a morada da obra. Há ainda faturas que se encontram ilegíveis. Há a registar ainda, uma fatura com data posterior à entrega da modelo 1 de IMI, para registo do imóvel.
- O valor das Despesa e encargos foi reduzido a 121.173,00€, ou seja, desconsideramos 55.532.97€, pelos motivos já referidos no ponto supra e ainda por não cumprirem com o disposto no art.º 51 do CIRS.”

Analisando a fundamentação constante do texto acabado de transcrever, conclui-se que:

- Não se identificam QUAIS as faturas alvo de desconsideração.
- Nem se discrimina QUAL o motivo (ou motivos) que levou o valor constante de cada uma daquelas a ser desconsiderado.
- Também não se identificam quantas faturas se encontram ilegíveis.
- E se essa ilegibilidade é total ou parcial (ou seja, se são legíveis alguns elementos que permitissem conhecer, por exemplo, a entidade que as emitiu ou os valores delas constantes).
- No caso de fatura com data de emissão posterior à entrega da modelo 1 de IMI, bastaria a sua simples descrição, bem como o valor faturado para que pudesse ser desconsiderado o respetivo montante (posto a data de emissão constituir um elemento objetivo).
- No entanto, a completa omissão dos seus elementos identificativos impede que a importância constante da dita fatura possa ser desconsiderada.
- Também se não especifica QUAIS as faturas que a DLIRD da DF de Lisboa entendeu não cumprirem com o disposto no art. 51º do CIRS.
- E QUAL o motivo pelo qual aquela unidade orgânica entendeu não cumprirem com o estatuído naquele preceito legal.
- Desta forma, os contribuintes ficaram impedidos de saber QUE FATURAS foram desconsideradas.
- E PORQUE é que o foram.
- Também não puderam confirmar se o(s) motivo(s) invocado(s) para a desconsideração se verificava, ou não, relativamente a cada uma delas.
- Não puderam também saber quantas faturas a AT considerou ilegíveis.
- E qual o valor de cada uma destas.
- E de todas as reputadas como não legíveis.
- Muito menos puderam apreciar os motivos pelos quais os montantes constantes de algumas das hipoteticamente subsumíveis à previsão contida na al. a) do nº 1 do art. 51º do CIRS não foram considerados pela AT.
- Posto nem lhes haver sido comunicado QUE MOTIVO(S) ERA(M) ESSE(S).

Os ora requerentes ficaram, assim impedidos de, conforma consta do Manual editado pela (então) DGCI, compreender as razões que determinaram a decisão dos serviços fiscais.

E se ficaram impedidos de as compreender, por maioria de razão se lhes tornava impossível aferir da efetiva verificação dessas mesmas razões.

O que, de todo em todo, impedia os sujeitos passivos de, nas palavras – acima transcritas – de Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Lopes de Sousa, poderem exercer “uma opção consciente entre a aceitação do ato e a sua impugnação contenciosa”.

Ou, ainda na terminologia dos mesmos autores, inviabilizava completamente a possibilidade de “ser proporcionada àqueles a possibilidade de os impugnarem com completo conhecimento das razões que os motivaram, isto é, trata-se de um direito à impugnação contenciosa com a máxima eficácia” (negrito e itálico no original; nosso parêntesis).

A fundamentação do ato não se configura, assim, nem como clara, nem como suficiente. Daquela não constam os elementos (indicação das faturas com menção dos motivos da desconsideração, especificados em relação a cada uma daquelas) dos quais poderiam resultar as razões subjacentes ao sentido da decisão administrativa.

Que o mesmo é dizer, à prática do ato contestado.

Não se mostrando, assim, tal ato devidamente fundamentado

Efetivamente, constitui entendimento do STA (expresso no Acórdão proferido em 14-10-2009, no âmbito do proc. nº 0740/09):

“I – Mostra-se fundamentado, do ponto de vista formal, o ato tributário de liquidação de IRS, se a Administração Tributária indicou os factos nos quais se baseou para efetuar a liquidação e se de tais factos resultam claramente os motivos pelos quais decidiu em certo sentido e não noutro.”

Ora, daquilo que atrás se transcreveu é absolutamente impossível retirar quais os motivos que sustentaram a decisão.

Realmente, ao considerar apenas - mas sem explicitar porquê - que os documentos não cumpriam com o disposto no art. 36º do CIVA (sem discriminar as faturas e indicar, para cada uma, quais os motivos desse incumprimento) ou com o previsto no art. 51º do CIRS (uma vez mais sem identificar as faturas e sem indicar o motivo da desconformidade com a norma invocada), o órgão decisor limitou-se a produzir um juízo conclusivo.

Ora, de acordo com o mesmo Supremo Tribunal (Acórdão proferido em 17-03-2005, no proc. nº 103/05):

“III – Meros juízos conclusivos, sem concretização da factualidade que lhe serviu de base, são insuficientes para a fundamentação do ato.”

Mas – salvo, naturalmente, melhor opinião – é o Acórdão proferido em 02-12-2008 (proc. nº 2606/08) pelo TCA Sul, que permite fazer luz sobre o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

Lê-se no referido aresto:

“II- (...) Doutro modo, não são explicados os fundamentos de facto e de direito da decisão que, assim, não é clara, não permitindo, através dos seus termos, que se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decidiu, nem suficiente, por não possibilitar ao administrado um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou, e muito menos congruente, pois a decisão não constitui conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, não envolvendo entre eles um juízo de adequação.

III) -Suficientes têm de ser os fundamentos no sentido de aptos a dar a perceber o processo lógico e jurídico que levou à decisão consubstanciada no ato concretamente praticado. Daí que se deve ter como insuficiente a fundamentação só de facto ou só de direito, ou meramente conclusiva ou vagamente qualificativa de factos não expressamente indicados.

IV) -Congruentes, ou não contraditórios, na terminologia da lei (cfr. nº 3 do artigo 124º do CPA), significa que, relacionados com a concreta decisão tomada, a deduzir deles, os elementos fundamentadores se mostram logicamente aptos a que a decisão deles se extraia.

V) - Perante o que se conclui que a decisão motivada nos termos descritos em I) não indica, com clareza e congruência, os elementos de facto e de direito que determinaram a liquidação.

VI) -A fundamentação tinha de conter um esclarecimento concreto suficientemente apto para sustentar a decisão, não podendo assentar em meros juízos conclusivos ou em factos que os não suportam, sob pena de ficar prejudicada a compreensão da sua motivação e, conseqüentemente, qualquer das suas funções que são as de acautelar, por banda da Administração, a adequada reflexão na decisão a proferir e, por parte do administrado, uma opção esclarecida entre a aceitação e a eventual impugnação de uma tal decisão.”

Face ao exposto, não pode deixar de se considerar procedente a alegação segundo a qual o ato contestado padece de falta de fundamentação, que o inquina de vício de forma.

Sendo que também resulta inviável fundamentar em sede de pronúncia apresentada ao abrigo do disposto no o artigo 13º do DL nº 10/2011, de 20/01, na redação introduzida pela Lei nº 64 - B/2011, de 30/12, e pela Lei nº 66 - B/2012, de 31/12 as correções efetuadas em sede de procedimento de gestão de divergências atenta a posição que vem sendo expressa pela

jurisprudência dos tribunais superiores (a que os requerentes aludem nos artigos 52º a 54º do requerimento e que não é a única sobre esta matéria) quanto à admissibilidade da fundamentação a posteriori de atos praticados pela administração tributária.

Os requerentes peticionam, ainda, juros indemnizatórios.

Nos termos do disposto no art. 43º, nº 1 da LGT, 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.

No entanto, o presente meio processual não é, nem uma reclamação graciosa, nem uma impugnação judicial, mas sim um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral.

Será, então, admissível o pedido de atribuição de juros indemnizatórios nesta sede?

Nos termos do nº 5 do art. 24º do RJAT também as decisões dos tribunais arbitrais podem obrigar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios quando os mesmos se mostrarem devidos.

Cumpra, portanto, apreciar o pedido de juros indemnizatórios formulado pelos ora requerentes.

Ora, tendo em consideração tudo o que supra se foi expondo, conclui-se, desde logo, que não se mostra verificada a existência do requisito que exige que haja um erro na liquidação imputável aos serviços.

Efetivamente, constitui pacífico entendimento jurisprudencial aquele (vide o Acórdão do STA de 27-06-2007, emanado no âmbito do proc. nº 80/07) segundo o qual:

«II – Os vícios de violação do direito de audição prévia e de falta de fundamentação, na medida em que integram os vícios formais ou procedimentais, não são abrangidos pelo “erro imputável aos serviços.”»

Que vem na sequência de outro – e indicam-se apenas estes dois sem preocupação de exaustão – aresto, ainda mais explícito a propósito da questão que ora nos ocupa, emanado do mesmo Tribunal superior em 17-11-2004 (proc. nº 772/04), no qual pode ler-se:

“II – Não são devidos juros indemnizatórios, por não se apurar a existência de erro imputável aos serviços, com a decorrente ilegal definição da situação tributária do contribuinte, quando a impugnação do ato de liquidação procede com exclusivo fundamento em vício de forma por insuficiente fundamentação, sem que o juiz tenha apreciado os vícios de violação de lei pelo impugnante imputados ao ato.”

Pelo que decai a pretensão dos ora requerentes na parte atinente à atribuição de juros indemnizatórios.

V – Conclusão:

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que a liquidação contestada não deve ser mantida por motivo de falta de fundamentação.

VI – Proposta de decisão:

Face ao exposto, propõe-se a anulação da liquidação de IRS nº 2024 relativa ao ano de 2021.

Não deve, contudo, ser atendido o pedido dos requerentes no que tange à atribuição de juros indemnizatórios.

Devendo ainda esta informação ser remetida à DSCJC.

À consideração Superior.

G) Em 13 de maio de 2025, a AT comunicou aos autos o teor do Despacho da Senhora Subdiretora-Geral da Área antes mencionado.

H) Notificado pelo despacho arbitral de 26 de setembro de 2025 para no prazo de cinco dias, se pronunciar, querendo, sobre o teor da comunicação da Requerida, designadamente informar se pretende prosseguir ou não com o presente PPA, vieram os Requerentes dizer que deve ser julgado totalmente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por

fundado e provado, e, em consequência, que se digne a Reconhecer o direito dos Requerentes aos juros indemnizatórios, calculados sobre os montantes a restituir aos Requerentes.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não foram identificados outros factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art. 123.º, 2, CPPT, e art. 607.º, 3, CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, a), e e), RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. anterior art. 511.º, 1, CPC, correspondente ao atual art. 596.º, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e), RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do art. 110.º, 7, CPPT, e a prova documental aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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 veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DE DIREITO

No decurso do processo arbitral, a Requerida exerceu os seus poderes de revogação, procedendo à anulação do ato tributário impugnado, no montante de € 44.718,40, referente a

IRS relativo ao ano de 2021. Dessa forma, satisfez-se, nessa proporção, a pretensão anulatória apresentada pela Requerente.

Notificados para se pronunciarem, os Requerentes vieram pedir a total procedência do pedido de pronúncia arbitral, em particular, deve, assim, *“prosseguir o pedido de pronúncia arbitral relativamente aos restantes pedidos dos Requerentes e, muito concretamente, o pedido de pagamento dos juros indemnizatórios.”*

Compulsados os autos, nomeadamente, o PPA, além da anulação da liquidação do ato melhor identificado, os pedidos formulados consistem no de reembolso do montante pago, no de reconhecer o direito a juros indemnizatórios e na condenação da Requerida ao pagamento das custas arbitrais.

Vejamos, enquadrados conforme acórdão proferido nos autos do proc. 215/2018-T, CAAD, que seguimos de perto.

“o Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, passou a distinguir entre a revogação e a anulação administrativa, fazendo corresponder a cada uma destas figuras as duas anteriores modalidades de revogação abrogatória ou extintiva e revogação anulatória. Segundo a definição constante do artigo 165.º, a revogação é “o ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade”, ao passo que a anulação administrativa é “o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade”. A revogação produz, em regra, apenas efeitos para o futuro (artigo 171.º, n.º 1), enquanto que a anulação administrativa, tendo por objeto a eliminação do mundo jurídico de atos anuláveis, tem, em regra, efeitos retroativos (artigo 171.º, n.º 3).”

Ora, no caso em apreciação, a Autoridade Tributária entendeu que a *“liquidação contestada não deve ser mantida por motivo de falta de fundamentação”*. Dessa forma, o que foi praticado configura, segundo a terminologia própria, um ato de anulação administrativa, ou

seja, um ato que assenta em razões de legalidade administrativa e não em juízos de mera conveniência ou oportunidade.

Assim, o despacho de 2 de outubro de 2018, embora utilize a fórmula verbal que anteriormente era aplicada, deve ser qualificado como um autêntico ato anulatório.

Importa desde já referir, de acordo com o disposto no 168.º, 3, CPA, articulado com o previsto no art. 604.º, 3, e), CPC, que o CPA colocou à disposição da Administração, na pendência do processo, os poderes que permitem a anulação administrativa, quando o acto tenha sido objecto de impugnação jurisdicional. Isso deve ocorrer até ao encerramento da discussão, o que se verifica, *in casu*.

Além disso, é relevante ter em consideração que a AT anulou os atos sem instituir uma qualquer nova regulação da situação jurídica. Dessa forma, veio de encontro ao peticionado pelos Requerentes, satisfazendo a pretensão impugnatória destes. Isso origina a impossibilidade superveniente da lide, que constitui causa de extinção da instância — art. 277.º, e), CPC).

Acontece que os Requerentes, pelo que se depreende das suas palavras, admitem a “revogação” do ato mas contestam a posição da AT quando nega o direito a juros indemnizatórios.

Cumpre salientar, neste contexto, que a anulação administrativa constitui um ato promovido oficiosamente pela Administração e, sendo um ato unilateral, a sua produção de efeitos não carece da concordância ou manifestação de vontade do particular interessado.

De igual modo, o pedido de juros indemnizatórios em sede arbitral só pode ser compreendido como uma pretensão de natureza condenatória, meramente acessória ou consequential em relação ao pedido principal. Tal circunstância determina que o processo deve prosseguir unicamente para a apreciação incidental da legalidade do ato impugnado, tendo em

vista apenas aferir da existência, ou não, do direito ao ressarcimento pretendido a título de juros indemnizatórios.

Com efeito, a anulação administrativa implica a eliminação dos efeitos do ato administrativo anulado (art. 165.º, 2, CPA), acarretando a sua eliminação da ordem jurídica.

Deste modo, ocorre uma situação de impossibilidade superveniente da instância, em virtude da inexistência de objeto processual.

Indo de novo ao citado acórdão prolatado nos autos do proc. 215/2018-T, CAAD: *“Acrece que o artigo 172.º do CPA, sob a epígrafe “Consequências da anulação administrativa”, reproduz o disposto no artigo 173.º do CPTA, aplicável à execução de sentenças de anulação de actos administrativos, estipulando um conjunto de deveres de executar relativamente ao acto anulado administrativamente que correspondem aos que igualmente se impõem à Administração se houver lugar a anulação contenciosa no âmbito de um processo impugnatório. O que faz supor que as consequências resultantes da anulação de um acto administrativo são fundamentalmente idênticas, independentemente da anulação resultar de um acto da própria Administração ou de decisão jurisdicional proferida em processo impugnatório (nestes precisos termos, CARLOS FERNANDES CADILHA, “Implicações do Novo Regime do Código de Procedimento Administrativo no Direito Processual Administrativo”, in Julgar n.º 26, maio-agosto 2015, pág. 31).*

Sendo um dos deveres em que a Administração fica constituída, por efeito da anulação administrativa do acto, a reconstituição da situação que existiria se o acto não tivesse sido praticado, mediante a execução do efeito repristinatório da anulação, nada impede que nesse âmbito sejam devidos juros indemnizatórios por pagamento indevido de prestação tributária, em consonância com o também estabelecido no artigo 43.º da Lei Geral Tributária.”

Posto isto, não podemos deixar de dar integral razão ao peticionado pelos Requerentes.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar:

- a) Extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, quanto à liquidação de IRS n.º 2024..., no valor de € 44.718,40, referente ao período tributário de 2021, dada a sua anulação administrativa e consequente reembolso;

- b) Condenar a Requerente quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 44.718,40, nos termos do artigo 97.º-A, 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.

E. 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, conforme o disposto no artigo 22.º, 4, RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 01 de outubro de 2025

O Árbitro Singular

(Ricardo Marques Candeias)