

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 892/2025-T

Tema: Extinção da instância por impossibilidade superveniente da lide. Anulação administrativa do ato tributário impugnado. Pedidos acessórios.

Sumário:

I - Tendo a Autoridade Tributária anulado administrativamente o ato de liquidação impugnado ainda antes do encerramento da discussão, verifica-se a impossibilidade superveniente da lide, que constitui causa de extinção da instância nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC;

II – Havendo lugar à extinção da instância, por impossibilidade superveniente da lide, em consequência da anulação administrativa do ato tributário impugnado, não cabe ao tribunal pronunciar-se sobre pedidos acessórios, como seja o pagamento de juros indemnizatórios, que só poderiam ser considerados caso fosse declarada a ilegalidade da liquidação mediante a apreciação do mérito da causa.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., nacional dos Estados Unidos da América, portador do número de identificação fiscal n.º ..., com domicílio fiscal em ..., n.º ..., ..., ..., ...-... Lisboa, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2025..., referente ao ano de 2024, que apurou o valor de imposto a pagar de € 282.727,76, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária foi notificada para apresentar resposta por despacho arbitral de 18 de dezembro de 2025, e, por requerimento de 4 de fevereiro seguinte, veio comunicar que em 30 de janeiro de 2026, a Sub-Diretora Geral da Área de Gestão Tributária dos Impostos Sobre o Rendimento (IR), proferiu despacho de revogação do ato contestado, o referido ato de liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024.

Notificada, por despacho arbitral de 5 de fevereiro de 2026, para se pronunciar quanto à anulação administrativa do ato impugnado e as consequências processuais daí resultantes, o Requerente, por requerimento de 6 de novembro, veio expor e requerer, em síntese, o seguinte:

18) Em face do que antecede, por a revogação administrativa do ato de liquidação de IRS ter sido notificada já na pendência da instância arbitral (e, inclusive, após o prazo de apresentação de resposta), conforme jurisprudência do CAAD e dos Tribunais Superiores.

19) Requer-se a manutenção da lide, para apreciação do pedido de juros indemnizatórios formulado, nos termos do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), e n.º 5 do RJAT, 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

20) Devendo, a final, este Tribunal Arbitral julgar a inutilidade superveniente parcial da lide, quanto ao pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS contestada e, apreciando o pedido de juros indemnizatórios, julgá-lo procedente, por estarem verificados os requisitos de que depende esse direito, mormente, por a liquidação de IRS contestada (e, entretanto, revogada) ter sido emitida com fundamento em erro imputável aos serviços.

21) Sendo ainda a Requerida condenada em custas, nos termos do disposto nos artigos 277.º, alínea e), 527.º e 536.º, n.º 3, todos do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 12 de dezembro de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

3. Tendo ocorrido a anulação administrativa do ato tributário impugnado, cabe analisar os correspondentes efeitos processuais.

A esse propósito, importa preliminarmente referir que o novo 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 ab-rogatória ou extintiva e revogação anulatória. Segundo a definição constante do artigo 165.º do CPA, 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 a *anulação administrativa*, tendo por objeto a eliminação da ordem jurídica de atos anuláveis, tem, em regra, efeitos retroativos (artigo 171.º, n.º 3).

No caso vertente, a Autoridade Tributária praticou, segundo a nova terminologia, um ato de anulação administrativa, isto é, um ato que tem como fundamento considerações de legalidade administrativa e não de mera discricionariedade. Assim sendo, o falado despacho de 30 de janeiro de 2026, embora adote a fórmula verbal anteriormente aplicável, corresponde a um verdadeiro ato anulatório.

Por outro lado, não está vedado à Administração operar a anulação administrativa do ato impugnado já na pendência do processo arbitral.

O artigo 168.º do CPA, que define os condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa, no seu n.º 3, estabelece que “quando o ato tenha sido objeto de impugnação jurisdicional, a anulação administrativa só pode ter lugar até ao encerramento da discussão”. Deve entender-se como encerramento da discussão, em correspondência com o estabelecido no artigo 604.º, n.º 3, alínea e), do CPC, o momento em que as partes produzam alegações orais ou o termo do prazo para alegações escritas ou o termo da fase dos articulados quando as partes tenham dispensado as alegações finais e o estado do processo permita sem necessidade de mais indagações a apreciação do pedido.

Haverá de concluir-se, por conseguinte, que o CPA alargou os poderes de disposição da Administração na pendência do processo, permitindo, na linha do que já vinha sugerido pela doutrina, que a anulação administrativa, quando o ato tenha sido objeto de impugnação jurisdicional possa ter lugar até ao encerramento da discussão, e não apenas até à resposta, como estava previsto no artigo 141.º, n.º 1, do CPA de 1991.

Dito isto, não pode deixar de reconhecer-se que a anulação administrativa é tempestiva, visto que a Autoridade Tributária informou a prática do ato anulatório ainda dentro prazo para a apresentação da resposta, havendo de atribuir-se à anulação, nesse condicionalismo, os correspondentes efeitos de direito. Entretanto o documento comprovativo foi junto pelo Requerente com a resposta ao despacho arbitral de 5 de fevereiro de 2026.

No que concerne às consequências processuais da anulação administrativa interessa considerar a norma do artigo 64.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, que, entre outros dispositivos, se refere às situações em que, na pendência do processo impugnatório, o ato impugnado é objeto de anulação administrativa acompanhada ou seguida de nova definição da situação jurídica, caso em que se admite que o processo impugnatório prossiga contra o novo ato com fundamento na reincidência nas mesmas ilegalidades. Prevê-se aí a hipótese típica de ampliação do objeto do processo quando, na pendência de um processo impugnatório, a Administração anule o ato impugnado praticando um novo ato em sua substituição contra o qual o impugnante poderá ter ainda interesse em reagir.

É patente, no entanto, que não é essa a situação do caso.

A Administração limitou-se a anular o ato impugnado sem instituir uma qualquer nova regulação da situação jurídica. E sendo assim, a anulação administrativa, ocorrida na pendência do processo jurisdicional, satisfazendo a pretensão impugnatória do autor, conduz à impossibilidade superveniente da lide, que implica a extinção da instância (artigo 277.º, alínea e), do CPC).

Com efeito, não está em causa a inutilidade superveniente da lide. Esta causa de extinção da instância verifica-se quando, em virtude de novos factos ocorridos na pendência do processo, a decisão a proferir já não possa ter qualquer efeito útil, ou porque não é possível dar satisfação à pretensão que o demandante quer fazer valer no processo ou porque essa pretensão encontra-se já salvaguardada por via extraprocessual.

No caso vertente, a anulação administrativa do ato tributário impugnado determina a destruição dos efeitos do ato anulado, com a sua consequente eliminação da ordem jurídica, pelo que se verifica uma situação de impossibilidade superveniente da lide por falta de objeto processual, que igualmente releva para efeito da extinção da instância.

4. Na resposta ao despacho arbitral de 5 de fevereiro de 2026, o Requerente veio requerer que seja declarado procedente o pedido de juros indemnizatórios formulado no âmbito do pedido arbitral

É esta a questão que cabe agora analisar.

Dispõe o artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, sob a epígrafe “Efeitos da decisão arbitral de que não caiba recurso ou impugnação”, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão vincula a Administração, nos exatos termos da procedência a favor do sujeito passivo, a

“reestabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Essa norma tem correspondência com a do artigo 173.º, n.º 1, do CPTA, que estabelece o dever de executar as sentenças de anulação de atos administrativos proferidas pelos tribunais administrativos estaduais, e ainda com a do artigo 172.º do CPA, que impõe à Administração, em caso de anulação administrativa, o dever de reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse praticado.

Como se pode constatar, as consequências resultantes da anulação de um ato administrativo são fundamentalmente *idênticas*, independentemente de anulação resultar de um ato da própria Administração ou de decisão jurisdicional proferida em processo impugnatório (neste sentido, MARCO CALDEIRA, “A figura da anulação administrativa no novo Código de Procedimento Administrativo de 2015”, in *Comentários ao Novo Código de Procedimento Administrativo*, pág. 673).

No essencial, a anulação do ato administrativo tem um *efeito repristinatório*, implicando, não apenas a substituição do ato ilegal, sem reincidir nas ilegalidades anteriormente cometidas, e a reconstituição da situação jurídica que existiria sem o ato anulado.

Ainda que se entenda que o pedido de pagamento de juros indemnizatórios constitui uma pretensão condenatória de natureza acessória ou consequencial relativamente ao pedido principal, que consiste na declaração de ilegalidade do ato de liquidação de tributo, o certo é que a pronúncia do tribunal quanto a esses outros pedidos apenas poderia ocorrer se o processo devesse prosseguir para a apreciação do mérito da causa e eventual declaração de ilegalidade do ato impugnado.

No presente caso, o tribunal arbitral limita-se a julgar extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide, em consequência da anulação administrativa do ato tributário impugnado, sem emitir qualquer decisão sobre o mérito da pretensão que constitui o objeto do pedido arbitral, e, nesse sentido, não cabe ao tribunal pronunciar-se sobre pedidos acessórios que só poderiam considerados em caso de ser declarada a ilegalidade da liquidação.

Em todo o caso, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da Administração, em consequência da anulação administrativa, tal como resulta do disposto no citado artigo 172.º do CPA e do artigo 43.º, n.º 3, alínea b), da LGT.

III – Decisão

Termos em que se decide

- a) Julgar extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide;
- b) Absolver a Autoridade Tributária do pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa

Nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, quando seja impugnada a liquidação, o valor da causa corresponde ao da importância cuja anulação se pretende, pelo que se fixa o valor da causa no montante de € 282.727,76.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 5.202,00, que fica a cargo da Requerida (artigo 536.º, n.º 3, segunda parte, do CPC).

Notifique-se.

Lisboa, 18 de fevereiro de 2026,

O Árbitro Presidente

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha- Relator)

O Árbitro Vogal

(Marcolino Pisão Pedreiro)

A Árbitro Vogal

(Sílvia Oliveira – com declaração de voto quanto aos juros)

Declaração de voto quanto aos juros indemnizatórios

O Requerente, tendo pago em 29-08-2025 a importância de imposto liquidada, peticionava no PPA que a Requerida anulasse a liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2024, com a consequente devolução do montante de IRS pago (EUR 282.727,76), acrescido de juros

indemnizatórios, no pressuposto de que esse pagamento ocorreu por erro imputável à Requerida.

Assim, tendo em consideração que o despacho que anulou a referida liquidação nada refere quanto a esses juros (há aparentemente uma posição contraditória na informação que suporta a anulação da liquidação de IRS – pontos 32 e 33 versus Conclusão), entendo que, no caso, se manteria a necessidade de uma decisão arbitral quanto ao direito aos juros indemnizatórios, porque este foram pedidos no PPA (como pedido acessório), tendo este pedido sido mantido pelo Requerente após a anulação administrativo da liquidação em crise. Ou seja, neste segmento do pedido arbitral mantém-se o interesse da ação com vista a uma decisão quanto aos juros.

Nesta matéria, o artigo 43.º n.º 1, da LGT dispõe que o contribuinte só tem direito a juros indemnizatórios quando se determine em ação judicial (também arbitral) que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso dos autos, segundo refere a Requerida na informação que serviu de base ao despacho de anulação administrativa da liquidação de IRS impugnada, o Requerente não teria preenchido correctamente a sua nacionalidade na declaração de rendimento modelo 3 de IRS entregue relativamente ao ano de 2024 o que teria alegadamente dado origem, segundo refere a Requerida, à liquidação agora anulada.

Neste âmbito, a jurisprudência do TCA Sul no proc. 594/20.4BELRS, de 06/02/2025, refere que “(...) *não existe erro imputável aos serviços se a AT não estava em condições de dispor detalhadamente dessa informação (...)*”, “*logo, se a AT não dispunha desses elementos (...) para a emissão da liquidação (...), a mesma não é imputável à AT – mas o erro (...) são da responsabilidade do contribuinte*”.

No caso, dado que o Requerente estava inscrito, em Portugal, como RNH desde 2024, a Requerida deveria ter conhecimento e ter ao seu alcance toda a informação relevante quanto à situação pessoal do Requerente pelo que a liquidação em crise é da sua inteira responsabilidade. Assim, citando o acórdão prolatado nos autos do processo P 215/2018-T, nele se refere 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 (...). 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” (sublinhado nosso).¹

Nestes termos, entendo que deveria ser reconhecido, ao Requerente, o direito a juros indemnizatórios.

Sílvia Oliveira

¹ 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.