

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 220/2016-T

Tema: IVA – Inutilidade superveniente da lide; indemnização por prestação de garantia indevida.

Acórdão Arbitral

Os árbitros José Pedro Carvalho (árbitro-presidente), Emanuel Augusto Vidal Lima e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 29.6.2016, acordam no seguinte:

I. Relatório¹

1 A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Edifício..., ..., n.º..., Piso..., ..., ...- ... (a seguir a Requerente), apresentou em 11.04.2016, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações posteriores (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, a seguir RJAT), pedido de pronúncia arbitral, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (a seguir, Requerida ou AT), relativamente às liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no montante total de €3.786.914,29, e de juros compensatórios, no montante total de €472.850,34, relativas ao período compreendido entre Janeiro de 2010 e Janeiro de 2013.

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, al. a), 6.º, n.º 2, al. a) e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

¹ Adota-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, tendo sido atualizada, em conformidade, a grafia constante das citações efetuadas.

designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo o Senhor Dr. José Pedro Carvalho, como árbitro-presidente, e os Senhores Drs. Emanuel Augusto Vidal Lima e João Menezes Leitão, como árbitros-vogais, que aceitaram o encargo.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 29.6.2016.

4. No seu requerimento de pronúncia arbitral (a seguir petição inicial ou PI), a Requerente peticionou, “com fundamento em erro sobre os pressupostos de direito, incorreta interpretação da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA, violação do princípio da neutralidade, provocando manifesta distorção das regras de concorrência”, o seguinte (cfr. petítório final da PI):

“a) a declaração da ilegalidade e a anulação total das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, incluindo das decisões sobre as Reclamações Graciosas proferidas sobre as mesmas e,

b) que seja a AT condenada no pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida, ao abrigo do disposto nos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT”.

5. Especificamente, invocou a Requerente que os atos de liquidação impugnados se baseiam em incorreta interpretação e aplicação pela AT do art. 18.º n.º 1, alínea a) do Código do IVA e da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código, no que concerne aos materiais e componentes destinados a próteses dentárias, porquanto (vd. art. 182.º da PI):

“1. O legislador ao consagrar a verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA, fê-lo no intuito do superior interesse da proteção da saúde pública;

2. Tal desiderato não se compadece com tratamentos discriminatórios, ao nível da tributação do IVA, de próteses compostas por uma única peça *versus* próteses compostas por três peças;

3. Qualquer outra interpretação diferente do exposto afigurar-se-ia como suscetível de violar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça social;

4. De igual modo, ficaria irremediavelmente comprometido o princípio da neutralidade que rege o IVA, ao nível do Direito da União Europeia, tratando bens iguais de forma distinta sem qualquer motivo racional atendível, na medida que (...) as peças que compõem, no seu conjunto, a prótese dentária, não possuem outra finalidade que não esta;

5. De facto, o tratamento da prótese dentária é realizado com a colocação faseada de diferentes componentes sem nunca desvirtuar aquilo que é o objetivo final: colocação de uma prótese dentária;

6. Mesmo que, por mero exercício académico, se colocassem dúvidas sobre as normas de incidência a aplicar, dever-se-á sempre atender à substância económica dos factos tributários, sob o princípio do primado da substância sob a forma;

7. Sendo verdade que a aplicação de taxas reduzidas de IVA consubstancia uma exceção à regra geral (tributação à taxa normal) e deve ser realizada de forma restrita, tal não implica que a sua aplicação seja seletiva e apta a atentar contra as mais básicas características do IVA”.

6. O quadro a seguir reproduzido identifica as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios cuja (i)legalidade se sujeitou assim à apreciação deste Tribunal:

IVA				JUROS COMPENSATÓRIOS			
Número de liquidação	Data limite para pagamento voluntário	Número de documento de cobrança	Valor a pagar	Número de liquidação	Data limite para pagamento voluntário	Número de documento de cobrança	Valor a pagar
...	31-01-2015	...	70483,75	...	31-01-2015	...	12.953,56
...	31-01-2015	...	99.639,70	...	31-01-2015	...	17.973,36
...	31-01-2015	...	106.215,52	...	31-01-2015	...	18.533,61
...	31-01-2015	...	57.262,91	...	31-01-2015	...	15.167,01
...	31-01-2015	...	105.643,33	...	31-01-2015	...	18.002,75
...	31-01-2015	...	96.246,38	...	31-01-2015	...	16.095,56
...	31-01-2015	...	124.808,15	...	31-01-2015	...	20.445,02
...	31-01-2015	...	60.801,64	...	31-01-2015	...	9.754,92
...	31-01-2015	...	138.493,55	...	31-01-2015	...	21.764,36
...	31-01-2015	...	76.156,23	...	31-01-2015	...	11.717,63
...	31-01-2015	...	150.758,02	...	31-01-2015	...	22.683,92
...	31-01-2015	...	119.022,39	...	31-01-2015	...	17.504,44
...			1.235.531,57				202.899,17
...	31-01-2015	...	103.231,95	...	31-01-2015	...	14.565,41
...	31-01-2015	...	113.552,06	...	31-01-2015	...	15.995,43
...	31-01-2015	...	105.263,60	...	31-01-2015	...	14.454,28
...	31-01-2015	...	90.057,17	...	31-01-2015	...	12.030,65
...	31-01-2015	...	126.361,42	...	31-01-2015	...	16.492,76
...	31-01-2015	...	110.921,79	...	31-01-2015	...	14.112,90
...	31-01-2015	...	123.189,32	...	31-01-2015	...	15.225,22
...	31-01-2015	...	57.903,86	...	31-01-2015	...	6.980,19
...	31-01-2015	...	91.350,63	...	31-01-2015	...	10.701,79
...	31-01-2015	...	115.535,63	...	31-01-2015	...	13.129,91
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	163.561,43	-	12-01-2015	-	18.067,95
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	78.026,27	-	12-01-2015	-	8.354,15
			1.279.253,16				160.413,62
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	57.605,20	-	12-01-2015	-	9.032,13
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	116.425,40	-	12-01-2015	-	11.699,95
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	151.336,63	-	12-01-2015	-	14.710,74
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	95.405,11	-	12-01-2015	-	8.939,32
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	113.966,47	-	12-01-2015	-	10.768,91
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	112.374,89	-	12-01-2015	-	9.790,46
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	90.546,79	-	12-01-2015	-	7.551,12
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	74.008,15	-	12-01-2015	-	5.953,09
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	94.253,12	-	12-01-2015	-	7.240,70
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	96.971,71	-	12-01-2015	-	7.151,99
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	17.152,17	-	12-01-2015	-	12.055,74
201 ...	12-01-2015	2014 ...	50.655,25	-	12-01-2015	-	3.356,27
			1.260.370,92				106.393,42
2014 ...	12-01-2015	2014 ...	11.756,64	-	12-01-2015	-	1.144,13
Totais			3.786.914,29				472.850,34 €

7. A AT, ao abrigo do disposto no art. 17.º do RJAT, apresentou, em 15.9.2016, resposta, na qual se defendeu por impugnação e peticionou que seja proferida decisão que determine a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com conseqüente absolvição dos pedidos formulados.

8. Por despacho de 6.10.2016, ao abrigo do disposto nos artigos 412.º, n.º 2 e 421.º, n.º 1 do Código de Processo Civil (a seguir CPC), aplicáveis nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, e em obediência aos princípios da economia processual e da adequação processual, bem como aos princípios da livre condução do processo e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias pelo Tribunal, foi decidido o aproveitamento, mediante a sua junção aos autos, da perícia realizada por perito individual indigitado pelo Conselho Deontológico e de Disciplina da Ordem dos Médicos e Dentistas, no âmbito do processo arbitral n.º 530/2014-T, perícia essa que foi utilizada como meio de prova nos processos arbitrais tributários n.ºs 286/2015-T, 296/2015-T, 585/2015-T e 622/2015-T, do CAAD, que tiveram o mesmo árbitro-presidente que o presente Tribunal Arbitral, e onde foram conhecidos os factos a ela subjacentes.

9. Por requerimento apresentado em 17.10.2016, a AT comunicou a revogação pela Senhora Diretora-Geral da AT dos atos de liquidação sindicados no presente processo, conforme despacho de 14.10.2016 que foi junto, e requereu a extinção dos autos por inutilidade superveniente da lide.

10. Com efeito, pelo despacho de 14.10.2016, proferido sobre a Informação n.º .../2016, de 03.10.2016, a Senhora Diretora-Geral da AT revogou os atos impugnados no presente processo arbitral n.º 220/2016-T, com base nas seguintes razões, que se transcrevem:

“Em sede de Resposta, a AT sustentou a posição que era, à data, defendida da DSIVA e que serviu de fundamento às liquidações em causa.

Foi, no entanto, recentemente elaborada (pela DSIVA) a Informação n.º 1986, favoravelmente despachada, pelo Senhor Subdiretor-Geral da área de Gestão Tributária do IVA, no pretérito dia 09 de Setembro.

Tal informação ancora-se no entendimento sufragado pelo CEF, em Parecer datado de 14.07.2016, o qual, para o assunto de que aqui se trata, propõe, na conclusão 1), “a alteração da interpretação da verba 2.6 da Lista I, no sentido de

considerar que a taxa reduzida de IVA de 6% é aplicável às próteses dentárias bem como aos respetivos componentes”.

Este Parecer foi objeto de despacho da Senhora Diretora-Geral, de 26 de julho de 2016

A mencionada Informação corrobora o sentido do Parecer e altera o entendimento, vigente até à data sobre a matéria, passando a considerar-se que os componentes das próteses dentárias – implante, pilar e coroa – beneficiam da aplicação da taxa reduzida de 6%, uma vez que se enquadram na previsão normativa da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA”.

11. Notificada para se pronunciar sobre este requerimento da AT, a Requerente, por requerimento de 27.10.2016, requereu que, acolhendo-se o despacho de revogação dos atos de liquidação de IVA e juros compensatórios dos anos de 2010 a 2013, objeto dos presentes autos, estes prossigam para apreciação e fixação do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada, peticionada na presente ação arbitral, e seja, em consequência, a AT condenada na totalidade das custas processuais.

12. Por despacho de 3.11.2016 deste Tribunal, atendendo a que, no caso, não se verifica qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, e tendo em conta a posição tomada pelas partes, ao abrigo do disposto nos arts. 16.º, al. c) e 19.º do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis, foi decidido dispensar a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações pelas partes, tendo sido fixado o prazo de 30 dias para a prolação da decisão final.

13. O Tribunal arbitral é competente para julgar o pedido de pronúncia arbitral (art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT), encontra-se regularmente constituído (arts. 5.º, n.ºs 1 e 3, al. a), 6.º, n.º 2, al. a) e 11.º do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março), e mostram-se devidamente representadas.

Encontram-se, pois, reunidas as condições para ser proferida decisão final.

II. Questões a decidir

14. Tendo em conta os desenvolvimentos ocorridos nos autos de que acima se deu conta (cfr. *supra* n.ºs **9**, **10** e **11**), as questões específicas que atualmente importa apreciar e decidir no âmbito do presente processo arbitral, tendo em atenção os pedidos formulados pela Requerente acima indicados (n.º **4**), a saber, a) a declaração da ilegalidade e a anulação total das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, incluindo das decisões sobre a reclamação graciosa proferida e b) a condenação da AT no pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida, são as seguintes:

i) ocorrência de inutilidade superveniente da lide relativamente à instância atinente ao pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios;

ii) verificação do invocado direito a indemnização por prestação de garantia indevida.

III. Fundamentação de facto

15. A seleção dos factos pertinentes para o julgamento da causa é sempre função da sua relevância jurídica em atenção aos termos das questões jurídicas em apreciação. Deste modo, tendo em conta as questões que, como acima descrito (n.º **14**), importa atualmente analisar e decidir no âmbito do presente processo, consideram-se provados, com interesse para o respetivo conhecimento, em face do exame da prova documental produzida e do processo administrativo tributário (a seguir PA) junto (constituído pelo procedimento de reclamação graciosa n.º ...2015... – IVA Janeiro de 2010 a Janeiro de 2012, a seguir PRA-I, e pelo procedimento de reclamação graciosa n.º ...2015... – IVA Fevereiro de 2012 a Janeiro de 2013, a seguir PRA-II), bem como atendendo à dinâmica processual acima especificada no Relatório, os factos materiais e eventos processuais que seguidamente se enunciam:

I. A Requerente é uma sociedade comercial anónima que tem, em termos operacionais, como atividade a transmissão de implantes dentários e demais peças de ligação ou fixação da prótese dentária e prestações de serviços de cursos de formação nas áreas de implantologia e afins (cfr. factualidade reconhecida nos arts. 47.º a 50.º da PI e consignada no Relatório de Inspeção Tributária, a seguir RIT, respetiva pág. 8, junto como doc. 8 à PI).

II. A Requerente, que iniciou atividade em Portugal em 2.1.2007, encontra-se enquadrada desde essa data no regime normal de IVA, com periodicidade mensal (cfr. factualidade reconhecida no art. 46.º da PI e RIT, p. 6).

III. No âmbito da atividade comercial desenvolvida, a Requerente efetuou, nos períodos de tributação compreendidos entre janeiro de 2010 e janeiro de 2013, transmissões internas de diversas tipologias de implantes dentários e demais peças de ligação ou fixação da prótese dentária, tendo aplicado, na liquidação do IVA com referência a tais operações ativas, a taxa reduzida a que se refere a alínea *a*) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA em conjugação com verba 2.6 da Lista I anexa a este diploma (factualidade reconhecida no art. 51.º da PI e consignada no RIT, p. 12).

IV. A Requerente foi objeto de ação de inspeção tributária efetuada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2013..., de que resultou o RIT junto como doc. n.º 8 à PI, em que se considerou indevida a aplicação, a que a Requerente procedia, da taxa reduzida de IVA a que se refere o art. 18.º, n.º 1, al. a) do CIVA e a verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, nas transmissões internas de implantes dentários e demais peças de ligação ou fixação da prótese dentária, tendo-se, designadamente escrito no RIT o seguinte: *“o procedimento adotado pela entidade inspecionada, consubstanciando-se na aplicação da taxa do IVA diversa da taxa normal para efeitos de liquidação do imposto exigível nas transmissões internas de implantes dentários e demais peças de ligação ou fixação da prótese dentária, carece de qualquer base legal, por falta de enquadramento de tais bens em qualquer das listas anexas ao CIVA, nomeadamente na verba 2.6 da Lista I, pelo que as transmissões internas*

daqueles bens são passíveis de tributação à taxa normal, nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 1 alínea c) do respetivo Código” (cfr. RIT, pp. 12 a 15).

V. Na sequência do referido RIT e das correções ao imposto exigível nele promovidas, foram emitidos os atos de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios acima identificados no quadro reproduzido no n.º 7, relativos aos períodos compreendidos entre janeiro de 2010 e janeiro de 2013, no valor global de € 4.259.764,63 (cfr. documentos juntos agregadamente como doc. n.º 1 à PI que aqui se dão por reproduzidos).

VI. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra as referidas liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, conforme requerimento recebido na Direção de Finanças do Porto em 8.5.2015 com o número de entrada 2015... (cfr. requerimento a fls. 2 a 40 quer do PRA-I quer do PRA-II e doc. n.º 4 junto à PI).

VII. A reclamação graciosa referida no ponto anterior foi objeto de indeferimento total expreso notificado à Requerente através do Ofício n.º .../..., de 5.1.2016 (processo de reclamação n.º ...2015... – IVA Janeiro de 2010 a Janeiro de 2012) e do Ofício n.º .../..., de 11.1.2016 (processo de reclamação n.º ...2015...– IVA Fevereiro de 2012 a Janeiro de 2013), indeferimento esse que teve, designadamente, como fundamento o seguinte entendimento sobre a verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA: *“se refere que estão sujeitos à taxa reduzida todo o material de prótese e seus aparelhos e artefactos, e sendo a prótese dentária uma estrutura fixa ou móvel constituída por um ou mais dentes artificiais suscetível de substituir dentes em falta, não vemos como os implantes dentários quando transacionados_isoladamente, assim, como outro material conexo, possam ser considerados material de prótese dentária, capaz de substituir o membro em falta, neste caso, o dente”;* *“os produtos em questão que o reclamante pretende que estejam sujeitos à referida taxa reduzida não se encontram contemplados expressamente e de forma inequívoca na mencionada verba”* (cfr. docs. n.ºs 2 e 3 e 5 e 6 juntos à PI e fls. 78 e segs. do PRA-I e 85 e segs. do PRA-II).

VIII. No processo de execução fiscal n.º ...2015... e apensos, resultante das liquidações adicionais impugnadas, foi prestada a garantia bancária n.º..., emitida pelo B... em 31.3.2015 a favor da AT-Serviço de Finanças de ... pelo valor global máximo de €5.418.449,91 (cfr. cópia da garantia junta como doc. n.º 13 à PI; vd. ainda o reconhecimento da prestação de garantia bancária nos processos de execução fiscal n.ºs ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015..., ...2015... e ...2015... que se encontra nas informações da AT constantes do PRA-I a fls. 74 e do PRA-II a fls. 76).

IX. A Requerente suportou, até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, custos com comissões pela garantia indicada no número anterior no montante de €67.970,57, e tem de suportar os custos adicionais que se vencerem desde aquela data até que a AT, como beneficiária, comunique ao Banco o seu cancelamento (cfr. os avisos de débito efetuados pelo B... juntos no doc. n.º 16 à PI e doc. n.º 13 à PI).

X. A Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo em 11.4.2016, conforme indicação constante do sistema de gestão processual do CAAD.

XI. No decurso do presente processo, conforme acima referido nos n.ºs **10** e **11** do Relatório, a Senhora Diretora-Geral da AT, pelo despacho de 14.10.2016, proferido sobre a Informação n.º .../2016, de 03.10.2016, revogou os atos impugnados nos presentes autos, por ter sido alterado o entendimento, anteriormente vigente sobre a matéria, *“passando a considerar-se que os componentes das próteses dentárias – implante, pilar e coroa – beneficiam da aplicação da taxa reduzida de 6%, uma vez que se enquadram na previsão normativa da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA”* (cfr. o despacho junto ao requerimento da AT acima referido nos n.ºs **10** e **11**).

16. Não existe factualidade dada como não provada que seja relevante para a decisão das questões constitutivas do objeto do litígio presentemente em apreciação.

17. A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos juntos aos autos e constantes do PA, bem como do reconhecimento de factos efetuado pelas partes, conforme se especifica em cada um dos pontos da matéria de facto acima enunciada.

IV. Do Direito

a) O pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações controvertidas: da (in)utilidade da lide

18. Como se deu conta acima no Relatório (n.ºs 9 e 10), pelo seu requerimento de 17.10.2016, a AT comunicou nos autos, conforme despacho da Senhora Diretora-Geral da AT de 14.10.2016, a “revogação dos atos de liquidação sindicados no processo em curso”, propondo, em consequência, “a extinção dos autos por inutilidade superveniente da lide”.

19. Pelo seu requerimento de 27.10.2016 (vd. n.º 11), a Requerente, assinalando muito embora que o despacho da AT de revogação das liquidações “é omissivo quanto à parte do pedido relativo a indemnização por garantia indevidamente prestada”, questão cuja apreciação será objeto de ponto subsequente desta decisão, requer que se acolha “o despacho de revogação dos atos liquidatários, de IVA e juros compensatórios dos anos de 2010 a 2013, objeto dos presentes autos”.

20. Impõe-se, então, a este Tribunal verificar a utilidade da apreciação do pedido, formulado pela Requerente na sua PI, de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios sindicadas nos presentes autos.

21. Verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. art. 277.º, al. e), do Código de Processo Civil, a seguir CPC). Como observam LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, *Código de Processo Civil anotado*, volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008, pág. 555, a

inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide “*dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio*”.

22. Deste modo, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, o escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, então a decisão a proferir não envolve efeito útil, pelo que ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide.

23. Ora, conforme resulta do circunstancialismo processual atrás exposto (vd. *supra* a factualidade dada como provada no n.º **XI**), foram objeto de revogação (cfr. art. 79.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, a seguir LGT) os atos tributários sindicados no presente processo arbitral, tendo a AT, com o despacho proferido pela Senhora Diretora-Geral em 14.10.2016, procedido à anulação administrativa (revogação anulatória – cfr. atualmente n.º 2 do art. 165.º do Código do Procedimento Administrativo de 2015) desses atos tributários por ter sido considerado que, por erro de direito quanto à interpretação e aplicação da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA, tais atos fixaram uma prestação tributária superior à legalmente devida.

24. Decorre, então, desta atuação administrativa que a pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este Tribunal dos atos sindicados, ficou prejudicada porquanto a supressão desses atos e seus efeitos da ordem jurídica foi conseguida por outra via depois de iniciada a instância. Na verdade, a prática posterior do ato expresso de revogação das liquidações impugnadas (cfr. art. 79.º, n.º 1 da LGT) implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessas liquidações se extingue por inutilidade superveniente da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos pela revogação anulatória, perde utilidade a apreciação, em

relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objeto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.

25. Nestes termos, este Tribunal decide verificar-se a inutilidade superveniente da lide no que concerne ao pedido de anulação dos atos tributários objeto do presente processo, o que implica a extinção da correspondente instância nos termos do disposto no art. 277.º, al. e) do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

b) O pedido de condenação em indemnização por prestação de garantia indevida

26. Conforme acima exposto (vd. n.º 4), na sua PI cumulou a Requerente, com o pedido anulatório dos atos tributários objeto do presente processo, o pedido de que seja “a AT condenada no pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida, ao abrigo do disposto nos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT”.

27. Ora, no mencionado requerimento de 27.10.2016, a Requerente, depois de referir que “a situação decorrente da revogação dos atos não fica restabelecida sem que a Requerente seja indemnizada dos custos com a garantia que prestou, cujo direito lhe está expressamente conferido no art. 53.º da LGT e cujo reconhecimento a mesma Requerente pediu nesta ação arbitral”, requereu que os presentes autos prossigam “para apreciação e fixação do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada”.

28. Pois bem, impõe-se reconhecer que a inutilidade superveniente que se decidiu no ponto anterior no que concerne à pretensão anulatória dos atos impugnados não se comunica à pretensão de condenação da Requerida em indemnização por prestação de garantia indevida, tratando-se, pois, de uma inutilidade parcial da lide, porquanto permanece o interesse da Requerente na resolução do litígio no que concerne à indemnização pelos danos que invoca ter suportado com prestação da garantia até à concretização dos efeitos do ato revogatório das liquidações sindicadas. Recorde-se, aliás, que o art. 171.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) prevê que: “A

indenização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda” (n.º 1) e que: “A indenização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência” (n.º 2).

29. Cabe, pois, apreciar tal questão, tendo presente que, segundo a orientação que se consolidou nas decisões de tribunais arbitrais deste CAAD (vd. por exemplo as decisões proferidas nos procs. n.ºs 1/2013-T e 43/2013-T), a apresentação de pedido de pronúncia arbitral implica, em conformidade com o que resulta do acima citado art. 171.º do CPPT, dever passar a ter lugar no processo arbitral, em que se controverte a “legalidade da dívida exequenda”, a apreciação do pedido de indenização por garantia indevida.

30. Consabidamente, prescreve o art. 53.º da LGT o seguinte: *“O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida” (n.º 1); “O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verificar, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo” (n.º 2); “A indenização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente” (n.º 3); “A indenização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou” (n.º 4).*

31. Nos termos deste dispositivo, como bem se observou no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.11.2007, proc. n.º 0633/07, *“o fundamento do direito à indenização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal atuação da administração devida a erro seu, ao liquidar*

indevidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua atuação, não teria sido necessário prestar”.

32. Deste modo, demonstrando-se erro imputável aos serviços conducente à ilegalidade do ato controvertido e logo à indevida prestação de garantia para suspensão da execução fiscal emergente do não pagamento da prestação tributária ilegalmente liquidada pelo ato controvertido assiste ao contribuinte o direito a ser ressarcido dos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção da garantia.

33. Ora, a revogação anulatória das liquidações impugnadas nos presentes autos, que foi operada pelo despacho de 14.10.2016 da Senhora Diretora-Geral da AT assenta na assunção de vício de violação de lei, consistente em erro sobre os pressupostos de direito de tais liquidações, por indevida interpretação da verba 2.6 da Lista I anexa ao CIVA, porquanto, como resulta dos seus próprios termos (cfr. o facto provado em **XI**), resultou da alteração do “*entendimento, vigente até à data sobre a matéria, passando a considerar-se que os componentes das próteses dentárias – implante, pilar e coroa – beneficiam da aplicação da taxa reduzida de 6%, uma vez que se enquadram na previsão normativa da verba 2.6 da Lista I anexa ao Código do IVA*”, pelo que se mostra comprovado erro imputável aos serviços nas liquidações ilegalmente adotadas objeto da revogação.

34. Acresce que os referidos atos de liquidação de IVA e de juros compensatórios foram da exclusiva iniciativa da AT, pelo que a Requerente em nada contribuiu para que eles fossem praticados.

35. Por seu turno, foi dado como provado (vd. *supra* os pontos **VIII** e **IX** do probatório) que a Requerente procedeu à prestação de garantia bancária para suspender os processos executivos instaurados e que suportou, até à data da apresentação da presente ação arbitral, custos com comissões com tal garantia no montante de €67.970,57 e tem que de suportar os custos adicionais que se vencerem desde aquela data até que a AT, como beneficiária, tenha comunicado ao Banco o cancelamento da garantia.

36. Deste modo, a prestação da referida garantia bancária por parte da Requerente em ordem à suspensão do(s) processo(s) de execução fiscal instaurados tem que se julgar indevida, pelo que a Requerente tem direito a ser ressarcida pelos prejuízos que efetivamente sofreu com a prestação daquela garantia bancária.

37. Nestes termos, reconhece-se à Requerente o direito à indemnização prevista no citado artigo 53.º da LGT pelos custos suportados com a garantia bancária prestada até ao seu cancelamento, condenando-se a Requerida no montante já apurado de €67.970,57 e no que se vier a apurar em liquidação a processar em sede de execução de julgado (art. 609.º, n.º 2 do CPC), sem prejuízo da limitação do *quantum* indemnizatório estabelecida pelo n.º 3 do art. 53.º da LGT.

V. Decisão

Termos em que este Tribunal Arbitral acorda em:

- i) julgar extinta a instância no que concerne ao pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação impugnados nos presentes autos por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º, al. e) do CPC, aplicável por força do art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT;
- ii) julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira na indemnização prevista no art. 53.º da LGT, por prestação de garantia indevida, no montante já apurado de €67.970,57 e no que se vier a apurar em liquidação a processar em sede de execução de julgado, sem prejuízo da limitação do *quantum* indemnizatório estabelecida pelo n.º 3 do art. 53.º da LGT;
- iii) condenar a AT nas custas do processo.

VI. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, aplicáveis por força das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de € 4.259.764,63 (quatro milhões, duzentos e cinquenta e nove mil, setecentos e sessenta e quatro euros e sessenta e três cêntimos).

VII. Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do RCPAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €53.856,00, nos termos da Tabela I do mencionado RCPAT, a cargo da Requerida, porquanto, em conformidade com o disposto na parte final do n.º 3 e no n.º 4 do art. 536.º do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, lhe é imputável o facto da revogação das liquidações impugnadas que determinou a inutilidade superveniente da lide no que concerne ao pedido da respetiva anulação e dada a procedência, no mais, do peticionado nesta pronúncia arbitral.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de dezembro de 2016.

Os Árbitros

José Pedro Carvalho
(Presidente)

Emanuel Augusto Vidal Lima

João Menezes Leitão