

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 586/2018-T

Tema: IVA - Inutilidade superveniente da lide.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Dr. Ricardo Rodrigues Pereira e Dr. João Menezes Leitão (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 22 de novembro de 2018, a sociedade **A..., S. A.**, NIPC ...com sede na Rua ..., ..., ..., Porto (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 2, 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 artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), e do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, com vista à pronúncia deste tribunal relativamente à:

(i) Declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, no montante global de € 995.623,92, referentes aos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010.

(ii) Indemnização por encargos com a prestação de garantia bancária para sustar a execução fiscal instaurada para cobrança coerciva do aludido montante.

A Requerente juntou 14 (catorze) documentos – não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas – e certidão emitida nos termos do disposto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

A Requerente alega, nuclearmente, que os atos tributários controvertidos enfermam de vício de violação de lei, por errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2, e 12.º, n.º 1, alínea *b*), do Código do IVA e no artigo 132.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), da Diretiva IVA, sustentando essa sua posição na argumentação que sintetiza nas seguintes conclusões:

«PRIMEIRA – as liquidações resultam de uma interpretação errónea da jurisprudência do TJ, em especial, do acórdão Kügler (Processo C-141/00), que conduziu a Direção de Finanças do Porto a afirmar que o n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA isenta as prestações de serviços de assistência efetuadas somente no meio hospitalar, incluindo operações estreitamente conexas, ao passo que o n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA se destina a isentar as prestações de serviços de carácter médico e paramédico fornecidas fora desses locais, seja no domicílio privado do prestador, seja no domicílio do paciente, seja em qualquer outro lugar, tendo por base o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c) da Diretiva IVA, respetivamente.

SEGUNDA – o âmbito subjetivo de aplicação das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA é distinto e não se sobrepõe, sob pena de esvaziar de conteúdo útil a exigência estabelecida na alínea b) de que esteja em causa um organismo público ou um organismo privado que opere em condições sociais análogas.

TERCEIRA – a distinção do campo de aplicação das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva, alicerça-se no conceito de organismo ou estabelecimento que, segundo a jurisprudência do TJ, sugere a existência de uma entidade individualizada (autónoma) que desempenha uma função especial distinguindo-se das pessoas singulares que a integram. Por conseguinte, a alínea b) aplica-se a organismos ou estabelecimentos, ao passo que a alínea c) se aplica a outras entidades que não constituam organismos ou estabelecimentos.

Assim, por um lado, fica claro que a alínea b) não contempla apenas situações ocorridas no âmbito hospitalar strictu sensu, mas em todos os organismos normativamente previstos, conforme decorre, nomeadamente, da jurisprudência L.u.P (Processo C-106/05), e que incluem centros de assistência médica e de diagnóstico. Por outro lado, não basta que a prestação médica ocorra em meio hospitalar para que se exclua a possibilidade de aplicação da isenção prevista na alínea c), conforme decorre do acórdão Klinikum Dortmund (Processo C-366/12). É, pois, falso que a alínea c) se destine a isentar as prestações médicas ocorridas fora do meio hospitalar, sendo necessário, isso sim, que tais prestações ocorram no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de tal modo que são imputáveis ao concreto profissional de saúde e não asseguradas por um organismo (cf, acórdãos Comissão/Reino Unido (Processo 353/85), §33; Dornier (Processo (3-45/01) §47 e Kügler (Processo C-141/00), e 36; Klinikum Dortmund (Processo C-366/12) §33.

QUARTA – da leitura do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva IVA, e tendo em consideração a jurisprudência do TJ, ter-se-á de concluir que:

[1] a alínea b) se aplica a prestações médicas asseguradas por organismos de direito público ou organismos de direito privado que operem em condições sociais análogas aos dos organismos de direito público (i.e., em regra efetuadas sem finalidade lucrativa), quando levam a cabo prestações médicas ocorridas em estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, de tal modo que a atividade é imputada a uma entidade institucional e organizada, independente das pessoas singulares que a integram.

[2] a alínea c) se aplica a prestações médicas, efetuadas no quadro de uma relação de confiança entre paciente e prestador, de tal modo que a prestação é imputada à pessoa singular que em concreto executa a prestação.

QUINTA – tendo em consideração o âmbito de aplicação subjetivo das alíneas b) e c), do n.º 1, do artigo 132.º da Diretiva IVA, conclui-se que, à luz da Diretiva IVA, a Requerente não podia estar isenta porquanto:

[1] não se enquadrava na alínea c), pois, por um lado, dispunha de uma estrutura própria distinta da dos seus acionistas e das pessoas singulares que a integravam, sendo um organismo na aceção da Diretiva IVA. Por outro lado, o modo como desenvolvia a sua atividade não se enquadrava num relacionamento de confiança entre paciente e prestador de serviços, no sentido da jurisprudência do TJ.

[2] não se enquadrava na alínea b), pois, embora fosse um dos organismos expressamente contemplados na previsão da norma (i.e. «centro de diagnóstico») – cf. acórdãos L.u.P (Processo C-1 06/05) e Nathalie De Fruytier (Processo C-334/14) –, não era um organismo público ou um organismo privado a operar em condições sociais análogas.

Na verdade, a Requerente era uma entidade privada que visava a prossecução do lucro, com total independência económica e jurídica face à Administração Pública. Acresce que, a necessidade de garantir a concorrência no mercado da prestação de serviços de análises clínicas, sempre levaria a que a Requerente não pudesse estar isenta, por aplicação do disposto no artigo 134^o alínea b) da Diretiva IVA.

SEXTA – perante a impossibilidade de, à luz da Diretiva IVA, a atividade de Análises Clínicas da Requerente estar isenta, deverão as Liquidações ser anuladas por se basearem numa interpretação da norma interna contrária à Diretiva IVA (efeito direto vertical).

SÉTIMA – interpretando o artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IVA, tendo em consideração a Diretiva IVA bem como a jurisprudência do TJ, concluímos que, mesmo numa interpretação que ignore o critério formal de distinção pensado pelo legislador (i.e., aplicação do n.º 1 às pessoas singulares e do n.º 2 às pessoas coletivas), a verdade é que sempre o artigo 9.º, n.º 2, do Código do IVA se deverá aplicar às situações em que haja uma organização de meios institucionalizada e organizada, à qual é imputável a prestação. Em qualquer uma das situações, é evidente que a Requerente se integrava naquela previsão normativa e, por conseguinte, deveria poder renunciar à isenção de IVA, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA.

OITAVA – à luz do princípio da interpretação conforme, imposto pelo Direito da União, a legislação interna deverá ser interpretada de modo a respeitar os comandos da União, pelo que, também por esta via, se chegaria à conclusão de que deve ser aplicado o artigo 9.º, n.º 2, do Código do IVA, pois só desta forma se permitiria a renúncia à isenção, garantindo-se que a Requerente ficaria sujeita e não isenta de IVA, conforme determinado pela Diretiva IVA.

NONA – tanto por informação da Autoridade Tributária e Aduaneira, diretamente prestada à Requerente (então sociedade-mãe do Laboratório de Patologia Clínica C..., S.A.), como por consulta da doutrina administrativa sobre a matéria, a posição da Autoridade Tributária quanto à suscetibilidade de renúncia à isenção pela Requerente foi sempre inequívoca no sentido de que esta podia renunciar à isenção de IVA. Por conseguinte, sem prejuízo de ser legítima uma alteração de entendimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira (isto, independentemente da discussão quanto à legalidade da nova posição), já será ilegítima e ilegal, por ser contrária aos princípios da boa fé e da segurança jurídica, que a Autoridade Tributária e Aduaneira altere a sua posição com efeitos retroativos, lesando gravemente a Requerente.

DÉCIMA – inexistente base legal para que a Autoridade Tributária e Aduaneira liquide imposto deduzido durante o período em que o sujeito passivo esteve enquadrado no regime de tributação por opção, e durante o qual liquidou imposto pelas suas operações ativas.

Tal é tanto mais evidente quanto a Direção de Finanças do Porto apenas retira efeitos parciais da requalificação da Requerente, na medida em que desconsidera os montantes por si liquidados verificando-se, no limite, um ilegítimo enriquecimento sem causa do Estado, especialmente chocante quando o instituto da renúncia à isenção não representa um qualquer benefício fiscal, fazendo, antes, parte da lógica de funcionamento do imposto (que sofre, aliás, entorses quando são aplicadas isenções incompletas).»

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 28 de novembro de 2018.

3. No dia 11 de janeiro de 2019, a AT veio, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, apresentar um requerimento, comunicando a revogação dos atos tributários controvertidos, nos seguintes termos:

«A AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade Requerida nos autos supra referenciados, onde é Requerente A..., S. A., vem informar, para efeitos do disposto no art. 13.º do TJAT, que procedeu à revogação dos actos impugnados pela Requerente.»

5. No dia 14 de janeiro de 2019, a Requerente foi devidamente notificada quer desse requerimento da AT quer do despacho do Senhor Presidente do CAAD, com o seguinte teor:

«Com referência ao Processo n.º 586/2018-T e na sequência da comunicação da Autoridade Tributária e Aduaneira prevista no artigo 13.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), solicita-se a V. Exa. que, face ao circunstancialismo previsto no artigo 13.º, n.º 2 do RJAT, se digne informar o CAAD, querendo, sobre o prosseguimento do procedimento.»

6. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, em 14 de janeiro de 2019, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Naquele mesmo dia, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

7. No dia 18 de janeiro de 2019, na sequência da predita notificação que lhe foi dirigida, veio a Requerente pronunciar-se nos seguintes termos:

«1. No presente processo a Requerente pretende (i) a anulação dos atos de liquidação em causa com fundamento em violação de lei, bem como (ii) indemnização de todos os custos e encargos decorrentes da suspensão do processo de execução fiscal instaurado, nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º e 183.º do CPPT.

Acontece que,

2. A Requerente não foi, até esta data, notificada da referida “revogação” dos atos de liquidação em causa, pelo que a existir tal ato – o que, naturalmente, não se contesta – a sua plena produção de efeitos jurídicos oponíveis à Requerente não teve ainda lugar.

3. Pelo que, não resulta clara a plenitude dos efeitos de tal “revogação”, nomeadamente, por se desconhecer a correspondente nota de demonstração da anulação das liquidações e assunção dos correspondentes deveres de indemnização, nomeadamente, nos termos do artigo 53.º da LGT.

4. De notar, neste contexto, que entende a Requerente ser necessária anulação em sentido próprio dos atos de liquidação e não a sua “revogação”, pois que existe vício de violação de lei.

5. Acresce que, a Requerida tem, ainda, obrigação de proceder ao reembolso à Requerente de todas as quantias pagas e quaisquer quantias que possam vir a ser suportadas para sustar a execução fiscal, acrescidas dos juros legais desde a data do pagamento até ao efetivo reembolso, tudo com as devidas consequências legais, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 53.º da LGT e dos artigos 171.º e 183.º do CPPT.

6. Neste contexto, a Requerente exigiu o reembolso, em especial, dos custos com a prestação e manutenção de garantia indevida que, na presente data, excedem a quantia de 236.421,82 Euros (cfr. documentação comprovativa já junta com o pedido de pronúncia arbitral como doc. 14).

7. Contudo, quanto a esta questão, a Requerida nada disse.

Deste modo,

8. A Requerente entende que deverá a ação prosseguir enquanto (i) a Requerente não for notificada da anulação dos atos de liquidação acompanhada das

correspondentes demonstrações e (ii) a Requerente não for ressarcida dos montantes suportados com a sustação do processo de execução, acrescidos dos competentes juros.

9. Neste sentido, entende a Requerente ser necessária a tomada de posição inequívoca da Requerida quanto à totalidade das questões objeto do processo, sob pena de a Requerente manter interesse no integral prosseguimento da ação, com todas as consequências legais, nomeadamente, no que respeita à responsabilidade pelo pagamento de taxas arbitrais.»

8. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 4 de fevereiro de 2019.

9. No dia 5 de fevereiro de 2019, a AT veio aos autos apresentar o seguinte requerimento, ao qual juntou o despacho de revogação dos atos tributários controvertidos, proferido em 11.01.2019 pelo Subdiretor- Geral da AT:

«1. A AT procedeu à revogação do acto impugnado e comunicou essa revogação ao CAAD dentro do prazo de 30 dias expressamente previsto para o efeito no art. 13º do RJAT.

2. Muito embora a Requerente não tivesse sido notificada dentro daquele prazo de 30 dias, verifica-se, contudo, que a AT exerceu a faculdade que lhe é conferida pelo art. 13º do RJAT dentro do prazo legal para o efeito, conforme se comprova pelo despacho de revogação de 11/01/2018, aposto na informação nº 1009 da Direcção de Serviços do IVA, cuja cópia se junto em anexo.

3. Entretanto, a Requerente também apresentou junto da AT requerimento a solicitar a indemnização por prestação indevida de garantia em processo de execução fiscal, estando os serviços a diligenciar em conformidade.

4. Assim sendo, resulta forçoso concluir que a AT exerceu em tempo a faculdade que lhe é conferida pelo art. 13º do RJAT, a que acresce o facto de não existir objecto processual que justifique a manutenção da lide com a constituição do tribunal arbitral.»

10. Notificada daquele requerimento, a Requerente veio pronunciar-se nos seguintes termos:

«1. A Requerida veio, através de requerimento de 5 de fevereiro, sustentar que não existe objeto processual que justifique a manutenção do presente processo.

2. Justifica a sua posição, informando que procedeu à revogação do ato impugnado tendo, para o efeito do artigo 13.º do RJAT, comunicado tal facto em 30 dias, não obstante, reconhecer não tendo sido a Requerente notificada em tal prazo.

3. Ora, a Requerente pretende, no presente processo, (i) a anulação dos atos de liquidação em causa com fundamento em violação de lei, bem como (ii) indemnização de todos os custos e encargos decorrentes da suspensão do processo de execução fiscal instaurado, nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º e 183.º do CPPT.

4. Contudo, a Requerente não foi, até esta data, notificada da referida “revogação” dos atos de liquidação em causa, pelo que a sua plena produção de efeitos jurídicos oponíveis à Requerente não teve ainda lugar.

5. Efetivamente, não resulta clara a plenitude dos efeitos de tal “revogação”, nomeadamente, por se desconhecer a correspondente nota de demonstração da anulação das liquidações e a assunção dos correspondentes deveres de indemnização, nomeadamente, nos termos do artigo 53.º da LGT.

6. Entende, pois, a Requerente ser necessária anulação em sentido próprio dos atos de liquidação, pois que existe vício de violação de lei.

7. Acresce que, a Requerida tem, ainda, obrigação de proceder ao reembolso à Requerente de todas as quantias pagas e quaisquer quantias que possam vir a ser suportadas para sustar a execução fiscal, acrescidas dos juros legais desde a data do pagamento até ao efetivo reembolso, tudo com as devidas consequências legais, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 53.º da LGT e dos artigos 171.º e 183.º do CPPT.

8. Neste contexto, do objeto do presente processo faz parte o pedido de indemnização referente aos custos suportados com a prestação e manutenção de garantia indevida e que, na presente data, ascendem a EUR 251.126,03.

9. Contudo, quanto a esta questão, a Requerida apenas afirma, no requerimento apresentado, que a Requerente solicitou, entretanto, indemnização junto da AT quando, na verdade, tal consta do pedido no presente processo.

10. Por outro lado, a Requerida afirma, quanto ao pedido de indemnização, que os serviços estão a diligenciar em conformidade, não resultando, pois, qualquer assunção de responsabilidade.

Deste modo,

11. A Requerente entende que deverá a ação prosseguir enquanto (i) a Requerente não for notificada da anulação dos atos de liquidação acompanhada das correspondentes demonstrações e (ii) a Requerente não for ressarcida dos montantes suportados com a sustação do processo de execução, acrescidos dos competentes juros.

12. Neste sentido, a Requerente discorda em absoluto da posição da Requerida de que “não existe objecto processual que justifique a manutenção da lide”.»

11. Subsequentemente, foi proferido despacho a ordenar o prosseguimento dos autos.

12. A AT apresentou Resposta na qual pugna pela procedência da exceção da inutilidade originária da lide por inexistência de objeto processual à data da constituição deste Tribunal Arbitral, invocando, essencialmente, o seguinte:

«10. Entende a AT que uma vez exercida a faculdade prevista no art. 13.º do RJAT, dentro do prazo de 30 dias expressamente previsto para o efeito, como foi o caso dos presentes autos, deixa de existir objecto processual que justifique a constituição do Tribunal Arbitral.

11. Muito embora a Requerente não tivesse sido notificada dentro daquele prazo de 30 dias, verifica-se, contudo, que a AT exerceu a faculdade que lhe é conferida pelo art. 13.º do RJAT dentro do prazo legal para o efeito, (...).

12. A notificação da revogação ao Requerente constitui uma mera formalidade que não coloca em causa a materialidade da situação, substanciada na efectiva revogação/anulação dos actos tributários impugnados, os quais, por essa via, deixaram de existir na ordem jurídica.
(...)

16. *Uma vez que o Tribunal Arbitral carece dos actos tributários sobre os quais incide a pretensão anulatória, dado que os mesmos foram eliminados da ordem jurídica, resulta forçoso concluir que qualquer pronúncia do Tribunal Arbitral se afigura uma pronúncia indevida para efeitos do art. 28.º, n.º 1, al. c) do RJAT.*

17. *O mesmo se diga relativamente ao pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, meramente acessório do pedido principal, sobre o qual o tribunal Arbitral não se pode já pronunciar-se. (...)*

19. *Quanto à pretensão acessória de indemnização por prestação indevida de garantia, ela resulta directa e imediatamente da lei, como um efeito da anulação administrativa daqueles actos tributários, à semelhança do que aconteceria se os actos tributários fossem anulados por decisão judicial/arbitral.*

20. *Inexistindo, também nesta parte, qualquer interesse em obter uma pronúncia do Tribunal Arbitral. (...)*

30. *À semelhança do que acontece com a execução de uma decisão arbitral de anulação de actos tributários (execução de caso julgado), também na execução de um acto administrativo (execução do caso decidido) a AT está obrigada a reconstituir a situação que existiria se o acto tributário anulado não tivesse sido praticado.»*

13. O Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, concedeu prazo para a apresentação de alegações escritas facultativas e sucessivas, tendo fixado o dia 4 de agosto de 2019 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

14. Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas quanto à questão da inutilidade da lide, tendo ainda a AT suscitado a questão do valor da causa, preconizando que este «*não pode compreender já o valor de imposto liquidado e entretanto revogado*».

II. SANEAMENTO

15. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

O processo não enferma de nulidades.

A AT, como foi dito, invoca a exceção da inutilidade originária da lide por inexistir objeto processual à data da constituição deste Tribunal Arbitral e suscita a questão do valor da causa; para a apreciação e decisão destas questões afigura-se necessária a prévia fixação da matéria de facto.

Não foram invocadas quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra apreciar.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

16. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade comercial que tem por atividade a prestação de serviços de análises clínicas, estando registada, para efeitos fiscais, na atividade “Laboratórios de Análises Clínicas”, com o CAE 086901. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA]

b) Não obstante o enquadramento da sua atividade no regime de isenção de IVA, previsto no n.º 2 do artigo 9.º do Código do IVA, a Requerente optou pelo regime normal de tributação, renunciando à isenção do IVA, nos termos da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA, mediante a entrega de uma declaração de alterações, com efeitos a 1 de julho de 2006. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA]

c) A Requerente, desde a referida data, tem procedido à liquidação de IVA nos serviços de análises clínicas que presta, deduzindo o IVA suportado, nos termos legalmente previstos. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA]

d) A Requerente foi alvo de uma ação inspetiva externa, de âmbito parcial, credenciada pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2010..., OI2010...e OI2010..., relativas ao IVA dos exercícios de, respetivamente, 2006, 2007 e 2008, 2009 e 2010, dando-se aqui por inteiramente reproduzido o respetivo Relatório de Inspeção Tributária, do qual resultaram as seguintes correções meramente aritméticas em sede de IVA: ano de 2006 - € 212.829,64; ano de 2007 - € 272.140,82; ano de 2008 - € 262.815,63; ano de 2009 - € 287.840,39; e, ano de 2010 - € 96.747,28. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA]

e) Na sequência daquelas correções meramente aritméticas – às quais subjaz, em síntese, o seguinte fundamento: «*Em caso algum os serviços prestados envolvem a hospitalização ou o internamento dos pacientes, bem como, (...), se verifica que não são efectuados no meio hospitalar, pelo que, (...), não poderão ser considerados isentos por enquadramento no n.º 2 do art. 9.º do Código do IVA, mas sim no n.º 1 do mesmo articulado. Desta forma, ao estar enquadrado no n.º 1 do art. 9.º do Código do IVA, o sujeito passivo não poderia renunciar à isenção, por inexistência de norma legal que o permitisse fazer. (...) Não podendo o sujeito passivo efectuar a renúncia à isenção, continuaria enquadrado no regime de isenção previsto no art. 9.º do Código do IVA, o que implica a não aceitação da totalidade do IVA deduzido a partir de 01-07-2006, conforme o previsto no n.º 1 do art. 20.º do Código do IVA, nele se compreendendo a regularização de que o sujeito passivo aproveitou, nos termos do art. 25.º do Código do IVA, no montante de 85.705,22 €.*» [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA] – a AT emitiu as seguintes liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, no valor global de € 995.623,92:

Período	Natureza	N.º de Liquidação	Data limite pagamento	Valor a pagar
Mar-07T	IVA	...	31.03.2011	57.809,26 €
Mar-07T	JC	...	31.03.2011	8.299,19 €

Jun-07T	IVA	...	31.03.2011	88.867,74 €
Jun-07T	JC	...	31.03.2011	11.852,28 €
Set-07T	IVA	...	31.03.2011	53.325,17 €
Set-07T	JC	...	31.03.2011	6.580,18 €
Dez-07T	IVA	...	31.03.2011	72.138,65 €
Dez-07T	JC	...	31.03.2011	8.174,40 €
Jan-08	IVA	...	31.03.2011	20.391,71 €
Jan-08	JC	...	31.03.2011	2.257,06 €
Fev-08	IVA	...	31.03.2011	25.972,52 €
Fev-08	JC	...	31.03.2011	2 786,53 €
Mar-08	IVA	...	31.03.2011	18.448,43 €
Mar-08	JC	...	31.03.2011	1.914,59 €
Abr-08	IVA	...	31.03.2011	19.214,98 €
Abr-08	JC	...	31.03.2011	1 930,97 €
Mai-08	IVA	...	31.03.2011	20 607,01 €

Mai-08	JC	...	31.03.2011	2.005,37 €
Jun-08	IVA	...	31.03.2011	21.121,38 €
Jun-08	JC	...	31.03.2011	1.981,36 €
Jul-08	IVA	...	31.03.2011	20.526,97 €
Jul-08	JC	...	31.03.2011	1.858,11 €
Ago-08	IVA	...	31.03.2011	12.951,21 €
Ago-08	JC	...	31.03.2011	1.129,77 €
Set-08	IVA	...	31.03.2011	20.714,63 €
Set-08	JC	...	31.03.2011	1.736,62 €

Out-08	IVA	...	31.03.2011	19.819,06 €
Out-08	JC	...	31.03.2011	1.596,38 €
Nov-08	IVA	...	31.03.2011	26.961,16 €
Nov-08	JC	...	31.03.2011	2.074,16 €
Dez-08	IVA	...	31.03.2011	36.086,57 €
Dez-08	JC	...	31.03.2011	2.661,51 €
Jan-09	IVA	...	31.03.2011	24.266,47 €
Jan-09	JC	...	31.03.2011	1.715,27 €
Fev-09	IVA	...	31.03.2011	23.637,06 €
Fev-09	JC	...	31.03.2011	1.582,71 €
Mar-09	IVA	...	31.03.2011	21.047,93 €
Mar-09	JC	...	31.03.2011	1.344,76 €
Abr-09	IVA	...	31.03.2011	27.963,69 €
Abr-09	JC	...	31.03.2011	1.688,55 €
Mai-09	IVA	...	31.03.2011	25.713,20 €
Mai-09	JC	...	31.03.2011	1.473,75 €
Jun-09	IVA	...	31.03.2011	17.667,24 €
Jun-09	JC	...	31.03.2011	952,58 €
Jul-09	IVA	...	31.03.2011	28.432,14 €
Jul-09	JC	...	31.03.2011	1.436,41 €
Ago-09	IVA	...	31.03.2011	20.538,17 €
Ago-09	JC	...	31.03.2011	965,58 €
Set-09	IVA	...	31.03.2011	25.590,90 €
Set-09	JC	...	31.03.2011	121,79 €
Out-09	IVA	...	31.03.2011	19.784,02 €
Out-09	JC	...	31.03.2011	802,20 €

Nov-09	IVA	...	31.03.2011	20.479,88 €
Nov-09	JC	...	31.03.2011	758,60 €
Dez-09	IVA	...	31.03.2011	32.719,69 €
Dez-09	JC	...	31.03.2011	1.104,40 €
Jan-10	IVA	...	31.03.2011	19.130,56 €
Jan-10	JC	...	31.03.2011	582,83 €
Fev-10	IVA	...	31.03.2011	17.090,38 €
Fev-10	JC	...	31.03.2011	462,61 €
Mar-10	IVA	...	31.03.2011	21.456,13 €
Mar-10	JC	...	31.03.2011	514,95 €
Abr-10	IVA	...	31.03.2011	19.543,73 €
Abr-10	JC	...	31.03.2011	400,51 €
Mai-10	IVA	...	31.03.2011	19.526,48 €
Mai-10	JC	...	31.03.2011	333,82 €

f) Por discordar das referidas liquidações, em 3 de maio de 2011, a Requerente apresentou Impugnação Judicial junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, a qual correu termos na Unidade Orgânica 5, sob o processo n.º .../11...BEPRT. [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]

g) A Requerente não efetuou o pagamento voluntário das mencionadas liquidações, motivo pelo qual foi instaurado no competente Serviço de Finanças o respetivo processo de execução fiscal, tendo a Requerente, em 17 de junho de 2011, prestado garantia bancária no valor de € 1.556.074,78 (Garantia Bancária N..., emitida pelo Banco B..., S. A. em 16 de junho de 2011), visando a suspensão daquele processo executivo. [cf. documento n.º 13 anexo ao PPA]

h) Os custos (comissões e impostos) suportados pela Requerente com a prestação e manutenção daquela garantia bancária ascenderam ao montante total de € 261.232,81. [cf. documento junto pela Requerente com o seu requerimento de 27.03.2019]

i) Em 22 de novembro de 2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo, ao abrigo do disposto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

j) Em 11 de janeiro de 2019, por despacho do Subdiretor-Geral da AT, proferido sobre a informação n.º 1009, daquela mesma data, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, foram revogados os atos tributários impugnados nos presentes autos, essencialmente com a seguinte fundamentação: «A DSCJC remeteu informação com o seguinte teor: «A doutrina e a jurisprudência são unânimes a concluir que o TJUE já esclareceu o tema aqui em discussão ao decidir que a atividade de prestação de serviços de análises clínicas por laboratórios de análises está abrangida, atendendo à sua finalidade terapêutica, pelo conceito de assistência médica com enquadramento no n.º 2 do art. 9.º do CIVA, o qual, por sua vez, beneficia da possibilidade de renúncia à isenção prevista na al. b) do n.º 1 do 12.º do CIVA. Atendendo às decisões já proferidas sobre este tema, não se afigura que a AT possa obter vencimento dos autos, inexistindo jurisprudência dos tribunais superiores que, no caso da improcedência do pedido de pronúncia arbitral, possibilitem a via de recurso prevista no art. 25.º do RJAT.» [cf. documento junto pela AT com o seu requerimento de 05.02.2019]

k) O presente Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 4 de fevereiro de 2019. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

l) A revogação dos atos de liquidação impugnados neste processo não foi notificada pela AT à Requerente até à data da constituição deste Tribunal Arbitral. [facto reconhecido pela AT]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

17. Com relevo para a decisão, não há factos que não se tenham provado.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

18. A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e na análise crítica da prova documental que consta dos autos, tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório.

III.2. DE DIREITO

19. Atentos os eventos e desenvolvimentos processuais acima descritos no Relatório e tendo em conta os enunciados pedidos formulados pela Requerente, são as seguintes as questões atualmente submetidas à apreciação deste Tribunal:

- a) A inutilidade da lide;
- b) A indemnização por prestação de garantia indevida;
- c) O valor da causa;
- d) A responsabilidade pelas custas processuais.

§1. A INUTILIDADE DA LIDE

20. Como acima já demos conta, a Requerente deduziu os seguintes pedidos:

(i) Declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, no montante global de € 995.623,92, referentes aos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010.

(ii) Indemnização por encargos com a prestação de garantia bancária para sustar a execução fiscal instaurada para cobrança coerciva do aludido montante.

Na sequência da notificação do pedido de constituição do tribunal arbitral à AT (cf. artigo 10.º, n.º 3, do RJAT), os atos tributários controvertidos foram revogados por despacho, de 11 de janeiro de 2019, do Subdiretor-Geral da AT (cf. facto provado *j*)), tendo assim a AT feito uso tempestivo da faculdade que lhe é conferida pelo artigo 13.º, n.º 1, do RJAT; contudo, a AT não se pronunciou quanto ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

Como resultou comprovado, este Tribunal Arbitral foi constituído em 4 de fevereiro de 2019, sem que, até essa data, a AT tenha notificado a Requerente do ato de revogação das liquidações controvertidas (cf. factos provados *k*) e *l*)).

A AT propugna que, face à revogação das liquidações impugnadas, o presente processo ficou sem objeto, sendo que quanto à pretendida indemnização por garantia indevida, esta

resulta direta e imediatamente da lei, como um efeito da anulação administrativa daqueles atos tributários, pelo que não há qualquer interesse da Requerente em obter uma pronúncia do Tribunal Arbitral quanto a esta questão. A AT entende, ainda, que a notificação da revogação constitui uma mera formalidade que não coloca em causa a revogação/anulação dos atos tributários controvertidos.

Por seu turno, a Requerente entende que, para além de ter revogado as liquidações em causa, a AT também deveria ter tomado posição quanto à peticionada indemnização por prestação de garantia indevida. A Requerente afirma ainda que a produção de efeitos da aludida revogação está dependente da respetiva notificação à própria impetrante. Assim, a Requerente propugnou que o presente processo deveria prosseguir enquanto ela não fosse quer notificada da anulação dos atos de liquidação, quer ressarcida dos montantes suportados com a sustação do processo de execução.

Adiantamos, desde já, que constitui nosso entendimento que a razão está do lado da Requerente, pelas razões que seguidamente explanaremos.

21. É, efetivamente, incontestável que a AT procedeu à revogação dos atos de liquidação em causa sem que tenha, concomitantemente, reconhecido o direito da Requerente à indemnização pela prestação de garantia indevida e, muito menos, procedido ao pagamento de qualquer montante à Requerente.

Como afirma Jorge Lopes de Sousa (*in* Nuno de Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (Coord.), *Guia da Arbitragem Tributária*, Revisto e Atualizado, 2.^a Edição, Coimbra, Almedina, 2017, pp. 171 e 172), com total pertinência para o caso concreto:

“...se for praticado um ato revogatório sem nova regulação da situação jurídica, mas subsistirem efeitos produzidos pelo ato revogado, afigura-se que o processo poderá prosseguir em relação a esses efeitos, se foi pedida a sua eliminação, como permite o artigo 65.º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, ao abrigo do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

É o que sucede, por exemplo, quando o ato é revogado, mas subsistem prejuízos provocados por prestação de garantia, cuja indemnização foi pedida no processo de impugnação judicial, ao abrigo do n.º 2 do artigo 171.º do CPPT.

Numa situação deste tipo, estar-se-á perante uma eliminação apenas parcial do objeto do processo, que não deverá ser obstáculo ao seu prosseguimento para apreciação dos pedidos formulados que não foram satisfeitos pelo ato revogatório.”

Noutra ordem de considerações, o artigo 77.º, n.º 6, da LGT estatui que a eficácia da decisão do procedimento tributário depende da notificação, determinando o artigo 36.º, n.º 1, do CPPT que os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos relativamente a estes quando lhes forem validamente notificados.

Como bem afirmam Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade (*Contencioso Tributário, Procedimento, princípios e garantias*, Volume I, Coimbra, Almedina, 2017, p. 196), “[o]s sujeitos passivos e os restantes destinatários de actos praticados pela Administração no âmbito do procedimento tributário têm direito a uma válida notificação, constituindo esta uma garantia dos contribuintes, tal como o direito à informação ou à participação no procedimento. Na verdade, o direito à notificação dos actos administrativos em geral está consagrado no artigo 268.º, n.º 3 da CRP, impondo à Administração, nas palavras de Gomes Canotilho e Vital Moreira, “um dever de dar conhecimento aos interessados mediante uma comunicação oficial e formal, na forma prevista na lei”. A notificação, segundo estes autores, deverá respeitar o acto administrativo “globalmente considerado”, ou seja, deverá incluir a sua fundamentação.”

A propósito da compatibilização entre as duas citadas normas, Jorge Lopes de Sousa (*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume I, 6.ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 341*) preconiza que o artigo 36.º, n.º 1, do CPPT, “em face da supremacia da LGT sobre o CPPT (art. 1.º deste) tem de ser interpretada em sintonia com o preceituado no n.º 6 do art. 77.º da LGT, em que se determina que a eficácia da decisão do procedimento tributário depende da notificação, sem se estabelecer qualquer restrição às decisões que afectem direitos e interesses legítimos.

Esta exigência de notificação como condição de eficácia dos actos com eficácia externa aos serviços da administração tributária é também formulada pelo art. 268.º, n.º 3, da CRP.”

Neste mesmo sentido, delimitando os atos que deverão ser validamente notificados aos respetivos destinatários, sob pena de ineficácia, dizem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade (*ob. cit.*, p. 197) o seguinte:

“Da leitura do artigo 36.º do CPPT poderá resultar o entendimento que apenas a eficácia dos actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes está dependente da sua válida notificação. Contudo, o artigo 77.º, n.º 6 da LGT já parece consagrar uma exigência geral de que todos os actos tributários ou em matéria tributária sejam notificados, sob pena da sua ineficácia. Assim, entendemos que a exigência de notificação como condição de eficácia aplicar-se-á a todos os actos em matéria tributária com eficácia externa, não se restringindo aos que afectem direitos e interesses legítimos dos contribuintes. Ou seja, a eficácia de todas as decisões da Administração Tributária, tomadas ao nível do procedimento tributário depende da sua válida notificação, quando outra forma mais solene de exteriorização não esteja prevista, como por exemplo a publicação do acto.”

Acresce dizer que a *“notificação, para produzir os seus efeitos, tem de ser efectuada pelas formas previstas na lei, não valendo como tal a comunicação da existência de um acto administrativo feita num processo judicial”* (Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, p. 682). Os atos em matéria tributária devem pois ser validamente notificados aos seus destinatários, querendo com isto significar-se que *“existem requisitos que as notificações – elas próprias, e não os actos a que respeitam – devem respeitar para ser válidas, devendo-se distinguir (i) requisitos formais [atinentes à forma que deve revestir a notificação] e (ii) requisitos materiais ou substanciais [atinentes ao conteúdo das notificações]”* (Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 117 e 118).

22. Dito isto, volvendo ao caso concreto, uma vez que a AT revogou os atos tributários controvertidos, sem que se tenha pronunciado quanto à peticionada indemnização por prestação de garantia indevida, estamos confrontados com uma anulação apenas parcial do objeto deste processo, o que justifica o prosseguimento dos autos para apreciação do pedido que não foi satisfeito pelo aludido ato revogatório, ou seja, a indemnização por prestação de garantia indevida.

Acresce que a constituição deste Tribunal Arbitral resulta ainda mais justificada se se tiver em conta que o predito ato de revogação não foi notificado à Requerente nem dentro

do prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, nem até à data da constituição do Tribunal Arbitral, quer o que acima dissemos a propósito da notificação aos respetivos destinatários enquanto condição de eficácia dos atos em matéria tributária.

23. Resulta, assim, inequivocamente demonstrado que não tem a AT razão quanto à alegada inexistência de objeto processual que justifique a constituição do Tribunal Arbitral e o sequente prosseguimento deste processo, pelo que é julgada improcedente a invocada exceção da inutilidade originária da lide.

24. Posto isto, atentos os pedidos formulados pela Requerente, importa agora pronunciarmo-nos quanto à utilidade da apreciação do pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios impugnadas nestes autos.

O artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, estatui que *a instância extingue-se com a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide.*

A impossibilidade da lide ocorre em caso de morte ou extinção de uma das partes, por desaparecimento ou perecimento do objeto do processo ou por extinção de um dos interesses em conflito.

A inutilidade superveniente da lide tem lugar quando, em virtude de novos factos ocorridos na pendência do processo, a decisão a proferir já não tem qualquer efeito útil, ou porque não é possível dar satisfação à pretensão que o demandante quer fazer valer no processo ou porque o fim visado com a ação foi atingido por outro meio.

A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide traduz-se, assim, numa impossibilidade ou inutilidade jurídica, cuja determinação tem por referência o estatuído na lei.

Segundo José Lebre de Freitas, Rui Pinto e João Redinha (*Código de Processo Civil Anotado*, Volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 555), “*a impossibilidade ou inutilidade 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 objecto do processo, ou 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 já ter sido atingido por outro meio”.

Volvendo ao caso concreto, temos que os atos tributários controvertidos foram objeto de revogação (anulatória, nos termos do disposto no artigo 165.º, n.º 2, do CPA), com a fundamentação que, no essencial, consta do facto provado *j*), e que se reconduz à verificação de erro de direito quanto à interpretação e aplicação dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2, e 12.º, n.º 1, alínea *b*), do Código do IVA.

Nessa medida, a pretensão formulada pela Requerente, quanto à declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação em causa, ficou prejudicada por aquela atuação administrativa, sendo que a anulação desses atos e os respetivos efeitos na ordem jurídica verificaram-se depois de iniciada a presente instância arbitral. Com efeito, apesar de a prática do ato de revogação das liquidações impugnadas (cf. artigo 79.º, n.º 1, da LGT) ter ocorrido antes da constituição deste Tribunal Arbitral, a sua notificação à Requerente aconteceu apenas após esse momento, ou seja, aquele ato revogatório apenas se tornou eficaz após o início desta instância arbitral, o que implica que a instância atinente à apreciação da legalidade daquelas liquidações se extinga por inutilidade superveniente da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos pela revogação anulatória, perde utilidade a apreciação, relativamente a tais liquidações, dos vícios alegados conducentes à sua invalidade, ficando sem objeto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.

25. Nestes termos, julga-se verificada a inutilidade superveniente da lide no concernente ao pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios objeto do presente processo, o que implica a extinção da respetiva instância (cf. artigo 277.º, alínea *e*), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

§2. A INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

26. A Requerente peticionou o pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida, uma vez que prestou garantia bancária para suspender o processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva das quantias de IVA e de juros compensatórios liquidadas, (cf. facto provado *g*)).

O artigo 171.º do CPPT estabelece que *a indemnização 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 indemnização 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).

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e o pedido de pronúncia arbitral têm como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a *legalidade da dívida exequenda*, pelo que, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Constitui, efetivamente, jurisprudência consolidada dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD que, relativamente aos atos tributários que dela sejam objeto, a ação arbitral é o meio próprio para conhecer e apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida (cf., por todas, as decisões arbitrais proferidas em 4 de novembro de 2013, no processo n.º 66/2013-T, em 18 de maio de 2016, no processo n.º 695/2015-T, em 2 de janeiro de 2017, no processo n.º 220/2016-T e em 28 de junho de 2017, no processo n.º 508/2016).

27. O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. 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 objecto a dívida garantida.

2. 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.

3. A indemnização 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.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

A propósito desta norma, foi vertido o seguinte no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de novembro de 2007, proferido no processo n.º 0633/07: “o fundamento do direito à indemnização 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 necessária prestar”.

Destarte, sendo demonstrada a existência de erro imputável aos serviços conducente à ilegalidade do ato tributário controvertido e, conseqüentemente, à indevida prestação de garantia para suspensão da execução fiscal resultante do não pagamento da prestação tributária ilegalmente liquidada por aquele ato tributário, assiste ao contribuinte o direito a ser ressarcido dos custos incorridos com a prestação e manutenção da garantia.

28. Voltando ao caso concreto, a revogação das liquidações controvertidas, efetuada em 11 de janeiro de 2019, por despacho do Subdiretor-Geral da AT, assenta em vício de violação de lei, consubstanciado em erro sobre os pressupostos de direito de tais liquidações, concretamente em errónea interpretação e aplicação dos artigos 9.º, n.ºs 1 e 2, e 12.º, n.º 1, alínea b), do Código do IVA (cf. facto provado j)), pelo que se mostra comprovado o erro imputável aos serviços naquelas liquidações que foram objeto da revogação.

Acresce que os aludidos atos de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios foram da exclusiva iniciativa da AT, não tendo a Requerente contribuído em nada para que eles fossem praticados.

Por outro lado, resultou provado que a Requerente prestou garantia bancária para suspender o processo executivo instaurado e que, relativamente à mesma, suportou custos (comissões e impostos) no montante total de € 261.232,81 (cf. factos provados g) e h)).

29. Nesta conformidade, a prestação da referida garantia bancária por parte da Requerente é julgada indevida e, conseqüentemente, é reconhecido à Requerente o direito à indemnização prevista no artigo 53.º da LGT pelos custos suportados com a garantia bancária prestada até ao respetivo cancelamento, os quais ascendem ao montante total de € 261.232,81, sem prejuízo da limitação do *quantum* indemnizatório estatuída no artigo 53.º, n.º 3, da LGT.

§3. O VALOR DA CAUSA

30. A Requerida suscitou a questão do valor da causa por considerar que este «*não pode compreender já o valor de imposto liquidado e entretanto revogado*».

No caso concreto, foi indicada no pedido de pronúncia arbitral a quantia de € 995.623,22 como sendo o valor da utilidade económica do pedido, constituindo entendimento da AT que face à revogação dos atos tributários controvertidos, tal valor é agora inferior àquele montante.

31. Na determinação do valor da causa deve atender-se ao momento em que a ação é proposta, exceto quando haja reconvenção ou intervenção principal, como decorre do disposto no artigo 299.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Como flui do estatuído no artigo 259.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, a instância inicia-se pela propositura da ação e esta considera-se proposta, intentada ou pendente logo que seja recebida na secretaria a respetiva petição inicial, ou seja, no caso do processo arbitral tributário, logo que seja recebida na secretaria do CAAD o pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Como afirma Jorge Lopes de Sousa (*Guia da Arbitragem Tributária*, p. 153), “*são irrelevantes 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.*”

Da mesma forma não implicarão alteração ao valor da causa, eventuais ampliações do pedido primitivo que se considerem admissíveis, por serem, desenvolvimento ou consequência do pedido primitivo (artigo 265.º, n.º 2, do CPC), como, por exemplo, aumento derivado de juros indemnizatórios ou de indemnização por garantia indevida.”

32. Nestes termos, sem necessidade de acrescidas considerações, o valor da causa é fixado em € 995.623,22 e, por isso, indefere-se a pretensão da Requerida.

§4. A RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS PROCESSUAIS

33. Nos termos do disposto no artigo 536.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT, nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide (excetuados os previstos nos números anteriores), a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas; o n.º 4 do mesmo artigo estatui, no que aqui importa atentar, que se considera, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do autor ou requerente.

No caso concreto, como resulta do acima dito, a revogação das liquidações controvertidas que determinou a inutilidade superveniente da lide no concernente ao pedido da respetiva declaração de ilegalidade e anulação é imputável à AT, sendo que esta apenas notificou aquele ato revogatório à Requerente após a constituição deste Tribunal Arbitral.

34. Por outro lado, o pedido de pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida foi julgado procedente.

35. Nestes termos, a AT é responsável pelas custas do presente processo, ficando estas inteiramente a seu cargo.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a invocada exceção da inutilidade originária da lide;
- b) Julgar extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, quanto ao pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios impugnadas neste processo;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de uma indemnização à Requerente pelos custos suportados com a prestação indevida da aludida garantia bancária até ao respetivo cancelamento, os quais ascendem ao montante total de € 261.232,81, sem prejuízo da limitação do *quantum* indemnizatório estatuída no artigo 53.º, n.º 3, da LGT;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o acima decidido, é fixado ao processo o valor de **€ 995.623,92 (novecentos e noventa e cinco mil seiscentos e vinte e três euros e noventa e dois cêntimos)**.

*

CUSTAS

Em conformidade com o acima decidido e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 13.770,00 (treze mil setecentos e setenta euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira**.

*

Notifique.

Lisboa, 15 de maio de 2019.

Os Árbitros,

(Alexandra Coelho Martins)

(Ricardo Rodrigues Pereira)

(João Menezes Leitão)