

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 933/2023-T

**Tema: IVA – Direito à dedução do IVA suportado com atos preparatórios;
Revogação de ato de liquidação com base em vício formal.**

Sumário:

- I.** A revogação do ato tributário de liquidação por vício formal do procedimento de inspeção tributária após a constituição do Tribunal Arbitral, não constitui causa de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil (CPC), subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, sempre que o ato de revogação não satisfaça integralmente a pretensão da Requerente e que se preveja que os seus efeitos irão subsistir após correção do vício formal.
- II.** Nos termos do disposto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, o direito à dedução do IVA abrange o imposto suportado com a prática de atos preparatórios de uma atividade económica.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (Árbitro Presidente), António Pragal Colaço e João Taborda da Gama (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 14 de fevereiro de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., Lda. titular do NIPC..., com sede na Rua ..., ...—..., ...-....., Concelho do Seixal (doravante, a “Requerente”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, 6.º, n.º 2 e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de

1.

janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral coletivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato de liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, “IVA”) com o n.º 2023..., relativo ao 4.º trimestre do ano de 2022, do qual resultou um montante a pagar de € 64.522,29, acrescido de € 968,71 a título de juros compensatórios, e, bem assim, que se determine a condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD a 14 de fevereiro de 2024, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

A. Objeto do pedido

4. Através do pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), veio a Requerente solicitar a anulação do ato de liquidação adicional de IVA, referente ao 4.º trimestre de 2022, no montante de € 64.522,29, acrescido de juros compensatórios no montante de € 968,71 alegando, primeiramente, que a liquidação impugnada é ilegal por violação do direito à dedução previsto nos artigos 19.º, n.º 1, a) e 20.º, n.º 1, a) do Código do IVA.
5. Em segundo lugar, a Requerente imputa, ao ato de liquidação, erro nos pressupostos de facto e de direito, em virtude de a administração tributária partir do princípio de que a Requerente se dedicaria à atividade médica isenta, atividade que a Requerente abandonou definitivamente em março de 2021.
6. Em terceiro lugar, a Requerente sustenta a ilegalidade da liquidação em virtude de ter sido emitida em clara dissonância com a orientação interpretativa dos Serviços do IVA,

padecendo, assim, do vício de violação de lei, por incompatibilidade com os artigos 68.º, n.º 4, b), e 68.º-A, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”).

7. Por último, a Requerente alega ainda que a liquidação está ferida de ilegalidade por violação das regras de distribuição territorial de competência entre os serviços inspetivos, prevista nos artigos 15.º, 16.º, n.º 1, alínea c), e 17.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (“RCPITA”).
8. A Requerente termina pedindo a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

B. Síntese da posição das Partes

Da Requerente

9. A Requerente foi constituída no ano de 2011 e o seu objeto social foi definido pelos seus sócios – todos, a título direto ou indireto, médicos na especialidade de nefrologia – como “A prestação de Serviços Médicos e seus afins, assim como a cedência de espaços a várias entidades”.
10. No entanto, o objetivo último dos seus sócios já era, então, o de edificar e equipar uma clínica de prevenção e tratamento de doenças renais, que se encontra em fase de conclusão, e que irá ceder em regime “chave na mão”, i.e., em condições de proporcionar a quem a pretenda explorar múltiplas vantagens acrescidas, posto que serão disponibilizados os espaços já preparados e adaptados ao exercício imediato de uma atividade económica.
11. A Requerente fornecerá um feixe integrado e permanente de múltiplos serviços estritamente ligados à locação propriamente dita, formando uma única operação económica indivisível e remunerada através de uma contrapartida una, global e incidível, conferindo esta operação o pleno direito à dedução do imposto suportado a montante, ao contrário do que a liquidação ora impugnada secundou.
12. O ato de liquidação adicional de IVA é ilegal, devendo ser anulado, por: (i) violação do disposto nos artigos 19.º, n.º 1, a) e 20.º, n.º 1, a) do Código do IVA, (ii) erro nos

pressupostos respetivos de facto e de direito, (iii) incompatibilidade com os artigos 68.º, n.º 4, alínea b), e 68.º-A, n.º 1 da LGT, e (iv) violação das regras de distribuição territorial de competência entre os serviços inspetivos, previstas nos artigos 15.º, 16.º, n.º 1, alínea c), e 17.º do RCPITA.

Da Requerida

13. Notificada, no dia 14.02.2024, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, a Requerida apresentou Resposta, referindo que, por despacho datado de 11.03.2024, a Autoridade Tributária revogou o ato contestado no âmbito de presente pedido arbitral, por entender que o procedimento inspetivo padece de vício de forma decorrente da incompetência dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa.
14. Mais alegou a Requerida que a revogação do ato contestado determina a inutilidade superveniente da lide, por ausência de objeto.

C. Tramitação processual relevante

15. No dia 14.03.2024, a Requerente foi notificada pelo Tribunal Arbitral da Resposta da Requerida, para, querendo, exercer o seu direito ao contraditório, informando, nomeadamente, se mantinha o interesse na continuação do processo.
16. A Requerente alegou em síntese:
 - a) Na petição, a Requerente atribui às liquidações quatro vícios: (i) violação de lei, (ii) erro nos pressupostos de facto e de direito, (iii) violação de confiança, e por isso violação de lei, e (iv) vício de forma por preterição das regras de distribuição de competência territorial dos serviços de inspeção;
 - b) A ordem a que obedeceu a invocação dos quatro vícios não é aleatória, tendo sido sequenciados de acordo com o critério que “*entendeu conferir, em decrescendo, maior estabilidade e eficácia à tutela dos seus direitos*”;

- c) Existindo, entre eles, uma relação de subsidiariedade, a qual determinaria que o Tribunal Arbitral apenas apreciaria o vício de forma se o juízo de legalidade substantiva do ato impugnado viesse a improceder;
- d) Com a revogação dos atos a Requerida pretende *“repetir o procedimento inspetivo e renovar o ato impugnado, expurgado do vício de forma que conduziu à revogação, mas com idêntica configuração jurídica;*
- e) *“Fosse a revogação genuinamente motivada na preterição das regras de distribuição de competência territorial dos serviços de inspeção, e teria a AT sanado esse vício através de ratificação, pelo órgão competente, dos atos previamente praticados pelo órgão incompetente”;*
- f) O despacho de revogação é extemporâneo em face do prazo de 30 dias, comum à jurisdição arbitral e estadual, que para o efeito a lei consagrou nos artigos 13.º do RJAT e 112.º do CPPT, respetivamente, não podendo por isso conduzir à extinção da instância tal como pretendido pela AT.

17. Tendo a Requerente pugnado pelo seu interesse na manutenção da instância, foi a Requerida notificada, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, a) do RJAT, para apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional, caso assim o entendesse.

18. A 3 de junho de 2024, a Requerida veio apresentar Resposta, peticionando a absolvição da instância com base na perda de interesse da Requerente em agir, *“dado que, com o desaparecimento dos actos de liquidação da ordem jurídica, deixou de ter interesse na obtenção de tutela jurídica para o seu direito, deixando de ter necessidade de obter desse tribunal uma decisão arbitral de anulação dos atos contestados”.*

II. SANEAMENTO

19. O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em

conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

20. O processo arbitral não enferma de nulidades. A exceção suscitada pela Requerida será conhecida depois de apreciada a matéria de facto.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos dados como provados

21. Analisada a prova produzida nos presentes autos com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- a) A liquidação impugnada no âmbito do presente PPA tem como fundamento o disposto no relatório de inspeção de 14 de julho de 2023, emitido sob a ordem de serviço n.º OI2023... (*cf.* Relatório de Inspeção junto aos autos pela Requerente);
 - b) Em suma, os serviços de inspeção tributária corrigiram a totalidade do IVA deduzido pela Requerente assentando na premissa de que a sua atividade se desdobrava, e se esgotava, na prestação de serviços médicos, de um lado, e no mero arrendamento de bens imobiliários, do outro, sendo que ambas as atividades beneficiam de isenção incompleta de IVA (*cf.* *Idem*);
 - c) A Requerente procedeu ao pagamento do IVA liquidado e respetivos juros compensatórios (*cf.* doc. 1B junto pela Requerente com o PPA);
 - d) A Requerente é uma sociedade por quotas constituída em 15 de junho de 2011, com um capital social de € 1.000.000,00 que se mantém até à data e tem como objeto social “*A prestação de Serviços Médicos e seus afins, assim como a cedência de espaços a várias entidades*” (*cf.* certidão permanente da Requerente e relatório de inspeção);
 - e) À data de realização do procedimento de inspeção, a Requerente não se encontrava a exercer qualquer atividade, tendo indicado que a mesma viria a ser exercida no local onde estão a construir as instalações propriedade da Requerente sitas na ...-..., ..., em ... (*cf.* relatório de inspeção);
 - f) O objetivo último dos sócios da Requerente era o de edificar e equipar uma clínica de hemodiálise no Concelho do Seixal, visando a respetiva cedência onerosa a quem melhor

- se achasse habilitado e vocacionado a explorá-la, para o que adquiriram, logo em 2011, um lote de terreno com uma área de implantação de 700m² e de construção de 1.200m² na freguesia de ... (*cf.* docs. n.º 4A a 4D juntos pela Requerente com o PPA);
- g) No dia 2 de dezembro de 2014, a Requerente apresentou uma declaração de atividade, com efeitos a 1 de outubro de 2014, com o enquadramento de isenção em sede de IVA com base no artigo 9.º do respetivo Código (*cf.* comprovativo de entrega da declaração de registo/reinício de atividade via internet junto pela Requerente como doc. 5 do PPA);
- h) Desde 01.04.2021 que a Requerente não presta quaisquer serviços médicos, tendo, por esse motivo, alterado o respetivo objeto social para “*Gestão e Administração de imóveis para serviços, centros de negócios e complexos de escritórios. Atividades combinadas de apoio aos edifícios*” (*cf.* ata n.º 16 junta aos autos pela Requerente como doc. 21 do PPA), sob o CAE principal 68321 e secundário 81100 (*cf.* Ata n.º 16 junta aos autos pela Requerente como doc. 21);
- i) O procedimento de licenciamento da construção da clínica foi aprovado por despacho de 22 de dezembro de 2021 (*cf.* Despacho de Deferimento do Município do Seixal junto aos autos pela Requerente como doc. 8 do PPA);
- j) No dia 20 de abril de 2022, a Requerente apresentou uma declaração de alterações com efeitos a 1 de outubro de 2021, com o seu enquadramento no regime de IVA normal, indicando que passaria a desenvolver operações económicas que conferem o direito à dedução (*cf.* declaração de alterações junta pela Requerente como doc. 9 do PPA);
- k) A 12 de julho de 2022, foi emitido o respetivo alvará de licença de construção, com um prazo de validade de 24 meses, com início a 12.07.2022 e fim a 15.07.2024 (*cf.* Alvará de licença de construção junto aos autos pela Requerente como doc. 12 do PPA);
- l) A 22 de julho de 2022, a Requerente procedeu à consignação da obra à empresa de construção adjudicatária, a B..., tendo dado conhecimento do início dos trabalhos de construção à Câmara Municipal do Seixal (*cf.* Minuta do auto de consignação e Parecer do Município do Seixal juntos aos autos pela Requerente como docs. 13 e 14 do PPA);
- m) A empreitada de construção da clínica de hemodiálise da Requerente foi adjudicada à referida B..., por contrato celebrado em 5 de maio de 2022 (*cf.* Contrato de Empreitada junto aos autos pela Requerente como doc. 15 do PPA);

-
- n) A empreitada obedece ao projeto de arquitetura, o qual descreve como serão distribuídos os espaços na clínica que a Requerente está a edificar (*cf.* projeto de arquitetura junto aos autos pela Requerente como doc. 16 do PPA);
- o) A Requerente propõe-se edificar e equipar uma clínica de prevenção e tratamento de doenças renais, sendo os espaços já preparados e adaptados à prossecução da atividade em questão (*cf.* memória descritiva e justificativa do projeto junta aos autos pela Requerente como doc. 17 do PPA);
- p) Da memória descritiva pode-se extrair, por exemplo, que a cave contará com doze estacionamentos e que nela serão ainda instalados depósitos de água, uma central de bombagem, ETAR, Tanque de Exposição, Central de Distribuição de Solutos, Filtros de Areia (partículas), Filtros de Carvão e Aparelhos de Osmose inversa, bem como um gerador elétrico autónomo (*cf.* Memória descritiva e justificativa do projeto junta aos autos pela Requerente como doc. 17 do PPA);
- q) Estão em curso diligências para a celebração de um contrato que permita a exploração de uma Clínica de hemodiálise no imóvel, mediante a concessão da utilização do imóvel, seus equipamentos técnicos e não técnicos, incluindo sistema de tratamento de água para hemodiálise, identificados no Manual de Boas Práticas de Diálise Crónica da Ordem dos Médicos, bem como a prestação de um conjunto de serviços, os quais incluem o fornecimento de climatização, limpeza, segurança e reparações do imóvel (*cf.* Manual de Boas Práticas de Diálise Crónica da Ordem dos Médicos e Declaração conjunta da Requerente e da C..., Lda junta aos autos pela Requerente como docs. 19 a 19A do PPA);
- r) A 5 de dezembro de 2023 a Requerente apresentou o Pedido de Pronúncia que deu origem ao presente processo, tendo o tribunal ficado constituído a 14 de fevereiro de 2024.
- s) No dia 11 de março de 2024, os atos de liquidação objeto do PPA foram revogados por ato do Subdiretor Geral da Área de Gestão Tributária do IVA (*cf.* despacho de revogação);
- t) O referido despacho de revogação teve por base a Informação n.º .../SDG, de 11-03-2024 proferida pela Área de Gestão Tributária do IVA a 11.03.2024 (*cf.* Informação junta pela Requerida)
- u) A 13.03.2024, A Requerida comunicou ao CAAD o teor do despacho de revogação dos atos tributários impugnados (*cf.* registo do CAAD);

- v) A 15.03.2024, foi a Requerente notificada do despacho de revogação (*cf.* registo do CAAD).

B. Factos dados como não provados

22. Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

23. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
24. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
25. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.
26. Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

VI. DO DIREITO

a) Da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide em virtude da revogação dos atos tributários

27. Impõe-se, antes de mais, ao Tribunal Arbitral, apreciar a exceção de inutilidade superveniente da lide, invocada pela Requerida, na sequência da revogação do ato tributário

objeto do PPA, nos termos do disposto no artigo 277.º, alínea e) do Código de Processo Civil (“CPC”), subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

28. Conforme referido acima, notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, veio a Requerida apresentar Resposta referindo que, por despacho datado de 11.03.2024, a Autoridade Tributária revogou o ato contestado no âmbito de presente pedido arbitral, por entender que o procedimento inspetivo padecia de vício de forma.
29. Neste contexto, a Requerida pugnou pela extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, uma vez que, no seu entender, a pretensão da Requerente foi cabalmente satisfeita por via da revogação do ato.
30. Em sede de exercício do direito ao contraditório, a Requerente referiu que o despacho de revogação é ilegal, em virtude de ter sido praticado depois do prazo de 30 dias que, para o efeito, a lei consagrou nos artigos 13.º do RJAT e 112.º do CPPT.
31. Adicionalmente, entende a Requerente que a revogação do ato tributário com base no invocado vício de forma não satisfaz de forma cabal a sua pretensão, uma vez que “*constitui um prenuncio de repetição do procedimento inspetivo e de renovação do ato impugnado, com prejuízo grave para a segurança jurídica e a estabilidade e eficácia da tutela dos seus direitos.*”

Vejamos,

32. Conforme se esclarece no processo arbitral n.º 796/2021-T, «(...) *a instância arbitral tributária inicia-se com a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral (artigo 10.º, do RJAT), tendo o legislador consagrado no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, um prazo de 30 dias para o arrendimento da AT (na expressão utilizada por Carla Castelo Trindade, in Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, Almedina, Coimbra: 2016, pp. 327 e ss.) ainda na fase do procedimento arbitral, ou seja, antes da constituição do tribunal arbitral (artigos 11.º, n.º 8, e 15.º, do RJAT), ficando a AT impedida de, após o termo daquele prazo, “praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos”, conforme o n.º 3 do artigo 13.º, do RJAT*».

33. No presente caso, a Requerida veio, já após a constituição do Tribunal Arbitral - constituído a 14.02.2024 - informar os autos de que, por despacho datado de 11.03.2024, a Autoridade Tributária revogou o ato contestado no âmbito de presente pedido arbitral, com base em vício de forma do procedimento inspetivo.
34. Não obstante o ato de revogação ter sido praticado já fora do referido prazo de 30 dias, a verdade é que esta extemporaneidade do ato de revogação poderia ser relevada caso a Requerente tivesse obtido integral satisfação da sua pretensão. Não havendo, nessa hipótese, qualquer motivo que justificasse a prossecução do litígio, com todas as consequências daí inerentes.
35. Entendemos, no entanto, que tal não sucedeu no presente caso.
36. Desde logo porque a Requerente não obteve o reconhecimento do seu direito ao pagamento de juros indemnizatórios, tal como peticionado no âmbito do presente PPA.
37. Por outro lado, a revogação dos atos tributários por vício de forma não permite à Requerente obter os *efeitos jurídicos* pretendidos com o PPA. Conforme refere a Requerente, a ausência de pronúncia quanto ao mérito, i.e., quanto ao direito à dedução do IVA suportado com a construção da clínica de hemodialise, coloca a Requerente numa situação de fragilidade face à possibilidade de a Autoridade Tributária vir, no futuro, intentar um novo procedimento inspetivo, relativo ao mesmo período e imposto, desta feita promovido pela entidade com competência territorial para o efeito, obrigando a Requerente a lançar mão de novo pedido arbitral/impugnação para contestar a legalidade das liquidações que viessem a ser emitidas.
38. Por estes dois motivos, entende o Tribunal Arbitral que não se verifica, no presente caso, a inutilidade superveniente da lide, configurada como a perda do interesse da Requerente em prosseguir com o processo. Nas palavras do Supremo Tribunal Administrativo “*Só se verifica a inutilidade superveniente da lide quando essa inutilidade for uma inutilidade jurídica. A utilidade da lide correlaciona-se, assim, com a possibilidade da obtenção de efeitos úteis da mesma pelo que a sua extinção só deve ser declarada quando se conclua que o seu prosseguimento não poderá trazer quaisquer consequências vantajosas para o autor/recorrente.*”

39. Concluindo-se, assim, pela necessidade de analisar o mérito da questão colocada à apreciação deste Tribunal, o que se fará de seguida.

b) Do direito à dedução do IVA

40. Está em causa o direito à dedução do IVA suportado pela Requerente com a construção de uma clínica de hemodiálise, a qual, à data da realização do procedimento inspetivo, ainda se encontrava em fase de construção.

41. Entendeu a Autoridade Tributária que a Requerente não tinha direito à dedução do IVA suportado com as obras de construção da clínica em virtude de: (i) estar registada como sujeito passivo que apenas pratica atividades isentas que não conferem o direito à dedução (prática médica e arrendamento de bens imóveis), e (ii) *“ainda não se encontrar a exercer qualquer atividade, encontrando-se a construir um edifício onde funcionará uma clínica de prevenção e tratamento de doenças renais.”*(cfr. relatório de inspeção).

42. Por sua vez, a Requerente veio esclarecer que, não obstante, numa fase inicial (i.e. entre a data da sua constituição e a data em que o projeto de licenciamento foi aprovado) a sua prática se tenha limitado a atos médicos isentos de IVA, a sua intenção sempre foi a de construir e equipar uma clínica de hemodiálise no Concelho do Seixal, construção essa que se encontra em fase de conclusão.

43. Uma vez concluída a construção, a Requerente pretende ceder onerosamente a exploração da clínica, com todos os equipamentos técnicos e não técnicos, incluindo sistema de tratamento de água para hemodiálise, bem como um feixe integrado e permanente de múltiplos serviços indissociáveis da cessão onerosa do espaço físico.

44. Esta operação, por não se limitar à mera locação de um imóvel, uma vez que tem associada a prestação de vários serviços conexos com a prossecução da exploração da clínica, corresponde a uma operação tributável que confere plenamente o direito à dedução do imposto suportado a montante, conforme aliás, reconhecido reiteradamente pela própria Administração Tributária na informação n.º ..., sancionada por despacho de 24.01.2020 da DSIVA, bem como na informação n.º ..., sancionada por despacho de 14.06.2018 da

DSIVA, na informação n.º..., sancionada por despacho de 02.09.2019 da DSIVA, e na informação n.º 15479, sancionada por despacho de 06.06.2019 da DSIVA.

45. No mesmo sentido, tem-se pronunciado igualmente a jurisprudência tributária, nomeadamente o Acórdão do TCA Sul de 12.01.2017, proc.º 09227/15: *“Com a isenção prevista no art.º 9, n.º 30, do C.I.V.A., actual art.º 9, n.º 29, do mesmo diploma, pretendeu o legislador isentar da tributação em sede de I.V.A. a locação de bens imóveis, ou seja, a renda recebida pela cedência de espaço nu, tanto para fins habitacionais como industriais, comerciais ou outros, não abrangendo, todavia, a isenção as prestações e serviços que exorbitam do contrato de arrendamento, respeitando a outro género de contrato”*.
46. Ou seja, está em causa uma atividade sujeita e não isenta de IVA, na medida em que não se trata da mera atividade de locação [que seria isenta nos termos do 29) do artigo 9.º do CIVA], abrangendo também toda a preparação do centro de hemodiálise com todos os equipamentos técnicos e não técnicos e múltiplos serviços, a qual constitui uma prestação de serviços complexa subsumível no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, tributada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º e alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º e não isenta ao abrigo do artigo 9.º do mesmo Código.
47. Posto isto, importa apreciar se é possível o direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, tendo em consideração que, à data da pretensa dedução, a Requerente ainda não se encontrava a exercer a atividade tributável.

Vejamos então,

48. Conforme esclarece a Requerente, o direito à dedução do IVA suportado nos bens e serviços necessários à prossecução da atividade dos sujeitos passivos constitui a peça fundamental, a “trave mestra”, do sistema de funcionamento do IVA.
49. O código do IVA consagra o direito à dedução nos artigos 19.º e 20.º nos termos seguintes:

Artigo 19.º

Direito à dedução

1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;

Artigo 20.º

Operações que conferem o direito à dedução

1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

50. Nos ensinamentos de Patrícia Noiret da Cunha¹, “*O IVA incide sobre o valor acrescentado a cada bem ou serviço em cada fase de produção ou de distribuição de bens ou serviços, de tal forma que seja o consumidor final a suportar o imposto. (...) o objectivo é atingido mediante a dedução, pelos sujeitos passivos, do IVA que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens ou serviços, e que aqueles suportaram no exercício da sua actividade económica. Tais custos contêm uma parcela de IVA que foi suportado e que, para os sujeitos passivos, **na medida em que se trate de elementos necessários para a prossecução de actividades económicas**, serão deduzidos do IVA que será repercutido sobre os consumidores dos bens que vendem ou dos serviços que prestam. O imposto que incidiu sobre os elementos que compõem o preço de uma operação (imposto suportado) é desta forma deduzido ao imposto que incide sobre esta operação (imposto repercutido).*” (negrito e sublinhado nosso)

51. Acrescentando, ainda, a Autora que: “*para que o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo possa ser deduzido, é*

¹ Patrícia Noiret Cunha, in “Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias”, Instituto Superior de Gestão, 2004, p. 302

*imprescindível que aqueles **estejam directa e exclusivamente afectos ao exercício da actividade económica que aquele exerce**”² (negrito e sublinhado nosso).*

52. No caso da Requerente, a particularidade da sua situação reside no facto de as operações tributáveis ainda não se terem concretizado uma vez que estão dependentes da conclusão da construção da clínica de hemodiálise.
53. Estão, assim, em causa, “atos preparatórios” na medida em que se encontram em fase prévia/preparatória à prossecução da atividade económica tributada que legitima o direito à dedução.
54. Ainda nas palavras da mesma Autora: “*O conceito de actividade económica abrange todas as acções que sejam realizadas por uma pessoa, podendo consistir numa pluralidade de actos consecutivos, vinculados entre si pela sua realização pelo mesmo sujeito e por se destinarem ao mesmo fim de organização e de exploração. A actividade económica inclui não só os actos que tenham lugar durante o exercício de uma actividade económica, mas também os actos realizados antes do exercício efectivo desta, tais como mandar construir um imóvel, adquirir maquinaria e mobiliário, contratar trabalhadores*”³ (negrito nosso).
55. Com efeito, esta é a posição adotada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em obediência ao princípio da neutralidade, que tem entendido que o direito à dedução não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se, por isso, em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (*cf.*, entre outros, Acórdão Comissão/França, processo n.º 50/87, de 21 de setembro de 1988).
56. Este é também o entendimento que tem vindo a ser propugnado pela jurisprudência nacional, citando, a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo 372/10.9BELLE⁴, cuja fundamentação, pela clareza de raciocínio, aqui perfilhamos:
57. “*Refira-se que, para efeitos de IVA, o exercício de uma atividade económica é interpretado em sentido amplo, sendo que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia*

² Patrícia Noiret da Cunha, obra citada p.320.

³ Patrícia Noiret da Cunha, obra citada p.86.

⁴ No mesmo sentido veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul com o número de processo 5716/12.6BCLSB.

- (TJUE), a esse respeito, **tem incluído em tal conceito os chamados atos preparatórios de uma atividade económica.** (negrito e sublinhado nosso)
58. Assim, no seu Acórdão de 14.02.1985, *Rompelman/Minister van Financiën*, C-268/83, EU:C:1985:74, o TJUE considerou ser dedutível o IVA suportado em atos preparatórios do exercício de uma atividade, mesmo que ela ainda não se tivesse iniciado.
59. Também no Acórdão de 11.07.1991, *Lennartz/Finanzamt München III*, C-97/90, EU:C:1991:315, n.ºs 13 a 15, o TJUE afirma: “... [D]eve recordar-se que, de acordo com o acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Fevereiro de 1985, *Rompelman*, n.º 22 (268/83, *Recueil*, p. 655), as atividades económicas referidas no artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva podem consistir numa sucessão de vários actos, como sugere a própria letra do n.º2 nesta mesma disposição. Entre esses factos, **as atividades preparatórias, como a aquisição de meios de exploração, devem ser consideradas actividades económicas na acepção desse artigo.** (negrito e sublinhado nosso)
60. (...) Resulta deste acórdão que um particular que adquire bens para os fins de uma atividade económica, na acepção do artigo 4.º, actua na qualidade de sujeito passivo, mesmo que os bens não sejam imediatamente utilizados para essas atividades económicas. (...) Em consequência, é a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é dada às mercadorias, ou a que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes”.
61. No Acórdão de 19.02.1996, *Inzo/Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1996:67, n.ºs 15 a 18, o TJUE seguiu a mesma jurisprudência, considerando dedutível o IVA de atos preparatórios, mesmo que os mesmos visem aferir do interesse em efetivar a atividade. Ali se refere: “No n.º 22 do acórdão *Rompelman* (...) o Tribunal de Justiça considerou que as atividades económicas referidas pelo artigo 4.º, n.º 1, podem consistir em vários actos consecutivos e que as atividades preparatórias (...) devem já ser imputadas às atividades económicas. (...) [O] **princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe que as primeiras despesas de investimento efectuadas tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas actividades económicas, e seria**

contrário a esse princípio que as referidas actividades só tivessem início no momento em que um bem imóvel é efectivamente explorado, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação do artigo 4.º da directiva oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.º, e faria uma distinção arbitrária entre despesas de investimento efectuadas antes e durante a exploração efectiva de um bem imóvel. (negrito e sublinhado nosso)

62. Também a jurisprudência arbitral tem aderido à posição adotada pelo TJUE, destacando-se, nomeadamente, a decisão proferida no processo n.º 404/2018-T, que, no que ora releva, se pronunciou do seguinte modo: «De acordo com o TJUE, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Directiva IVA é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante.
63. No que respeita à aludida configuração do direito à dedução como característica fundamental do sistema comum, garantindo a neutralidade do imposto, conforme se reconhece no Caso Rompelman e no Caso Comissão/França, “[a]s características do imposto sobre o valor acrescentado... permitem inferir que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.”
64. Neste contexto, facilmente se compreende que as exclusões ao direito à dedução sejam de interpretação restrita, conforme se salienta no Caso Metropol. E igualmente se compreende que o Tribunal se preocupe em garantir o carácter total e imediato do direito à dedução, interpretando este aspecto de uma forma ampla.
65. Assim, no referido Caso Comissão/França, salienta-se que “...na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante.”

-
66. *De acordo com o Tribunal, o conceito de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributáveis deverá abranger todas as operações que condicionam o exercício da actividade do sujeito passivo, tais como os actos preparatórios, o marketing, as acções promocionais, etc., que se reflectem nos custos e permitem que a empresa se mantenha em posição concorrencial no mercado. Neste contexto, no Caso Intiem o TJUE precisou que o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Directiva “deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo”.*
67. *Veja-se ainda, nomeadamente, o Caso Lennartz, em conformidade com o qual se conclui que a utilização imediata dos bens para os fins das operações tributáveis não é um requisito para a aplicação das regras do direito à dedução e o Caso Rompelman, nos termos do qual se determina que o direito à dedução deve ser concedido relativamente a despesas de investimento realizadas antes de se saber se iriam ser exercidas operações tributáveis (no caso concreto tratava-se de um estudo sobre a rentabilidade).*
68. *Com efeito, tal como iremos verificar infra, o TJUE não exige que a actividade tenha já começado para se poder deduzir o IVA, podendo ser deduzido relativamente a actividades preparatórias. Por outro lado, de acordo com o entendimento do TJUE, posição que já foi, aliás, inscrita pela Administração Tributária, o direito à dedução, uma vez adquirido, subsiste mesmo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo, por motivos alheios à sua vontade, não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis.*
69. *Acresce que, segundo o Acórdão de 8 de Março de 1988, Intiem, o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Directiva “deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo”.*
70. *É ainda jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela Directiva IVA e, ainda assim, com respeito*

pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.

71. *Cite-se, a este propósito, o Caso Ampafrance, de acordo com o qual “60. Por outro lado, há que recordar que, para que um acto comunitário relativo ao sistema do IVA esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as disposições que ele contém devem ser necessárias para a realização do objectivo específico que ele prossegue e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva.”*
72. *Quanto aos direitos conferidos aos particulares pelas normas do direito à dedução citamos o Caso BP Soupergaz, em conformidade com o qual estas normas “33. ... indicam, com precisão, as modalidades de determinação da matéria colectável e, respectivamente, as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução. Não deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação. Deste modo, preenchem os critérios referidos e conferem, por isso, aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com elas”.*
73. *Note-se que igualmente a jurisprudência nacional se tem pautado pelos mesmos princípios que acabámos de citar quanto ao carácter abrangente do direito à dedução. Neste sentido veja-se, designadamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 8 de Julho de 2009 (Isabel Marques da Silva), no qual se salienta que “[o] direito à dedução do imposto suportado a montante, constitui característica fundamental do sistema comum do IVA, essencial para garantia da neutralidade do imposto e “peça-chave” do seu funcionamento.”*
74. *Ou seja, resulta claro que o direito à dedução do IVA é um direito fundamental que não pode ser limitado senão nos casos expressamente permitidos pelas normas de Direito da União Europeia ou pelos princípios gerais de direito aceites neste domínio, como o princípio do abuso de direito (tal como o TJUE tem vindo a salientar).*
75. **Sendo acto claro que o direito à dedução do IVA deve ser interpretado de forma lata e concedido desde logo, ainda que a actividade projectada não tenha sido iniciada pelo sujeito passivo, relativamente aos designados actos preparatórios, conclui-se, com o TJUE, que as Administrações Tributárias dos Estados membros deverão agir em**

conformidade com tal interpretação (princípio da conformidade do direito nacional com o direito europeu)» (negrito e sublinhado nosso).

76. Com interesse para a presente decisão, refira-se, ainda, a decisão arbitral proferida no processo n.º 83/2020-T, na qual se esclarece que “(...) entende o Tribunal de Justiça que **as atividades preparatórias desenvolvidas antes do início da realização habitual das operações tributáveis são também elas atividades económicas, sob exigência do princípio da neutralidade, tendo por limite a boa fé do sujeito passivo, podendo ser, desde logo, exercido o direito à dedução, independentemente de não existir nessa fase qualquer faturação.**”
77. Na jurisprudência do Tribunal de Justiça, o sistema comum do IVA garante a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA.
78. O princípio da neutralidade impõe que as despesas de investimento efetuadas sejam consideradas atividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas atividades só tivessem início no momento em que os resultados são efetivamente explorados, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua atividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, e faria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efetuadas antes da exploração efetiva de uma empresa e as efetuadas no decurso da referida exploração.
79. Permite-se, desta forma, que os sujeitos passivos agindo como tal deduzam o IVA suportado em relação às aquisições de bens e serviços prestados para efeitos de trabalhos preparatórios e de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas. E este direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas” (negrito e sublinhado nosso).
80. No caso concreto, resulta da matéria de facto dada como provada que a Requerente se encontra em fase de conclusão da construção de uma clínica de hemodiálise, estando já em curso diligências para a celebração de um contrato que permita a sua exploração, mediante

a concessão da utilização do imóvel, seus equipamentos e a prestação de um conjunto de serviços, os quais incluem o fornecimento de climatização, limpeza, segurança e reparações do imóvel cuja exploração virá a ser onerosamente cedida.

81. Resulta, ainda, que, neste contexto, a Requerente alterou o seu objeto social (passando dele a constar a *cedência de espaços a várias entidades*) e apresentou uma declaração de alterações de atividade para efeitos de IVA, em 20.04.2022, na qual indicou tratar-se de um sujeito passivo de imposto que pratica operações sujeitas e não isentas de imposto.
82. Resultou, ainda, provado que o (único) motivo pelo qual a Requerente não se encontra a exercer qualquer atividade deve-se ao facto de ainda não estar concluída a construção do centro de hemodiálise que vai explorar.
83. Ora, os atos relacionados com a construção e preparação do centro de hemodiálise, nos quais foi suportado o imposto que a Requerente pretende deduzir, subsumem-se ao conceito de “atos preparatórios” e estão diretamente relacionados com a atividade de locação e exploração do referido centro, que irá ser desenvolvida pela Requerente.
84. Sendo pacífico, quer na doutrina quer na jurisprudência nacional e comunitária acima mencionadas, que os sujeitos passivos têm direito a deduzir o IVA suportado nos chamados atos preparatórios, não pode a Requerida negar esse direito somente pelo facto de a Requerente ainda não estar a exercer qualquer atividade à data da respetiva dedução.
85. Neste contexto, estando em causa a prossecução de uma atividade sujeita e não isenta de IVA, é, assim, evidente que o IVA suportado pela Requerente a montante com os atos preparatórios identificados é dedutível nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.
86. Assim, entende este Tribunal Arbitral dever ser declarada a ilegalidade do ato de liquidação do IVA com o n.º 2023..., relativo ao 4.º trimestre do ano de 2022, do qual resultou um montante a pagar de € 64.522,29, acrescido de € 968,71 a título de juros compensatórios, por violação do direito à dedução previsto nos artigos 19.º, n.º 1, a) e 20.º, n.º 1, a) do Código do IVA. Ficando, assim, prejudicada a análise dos restantes vícios geradores de ilegalidade que a Requerente imputa ao ato tributário objeto do PPA.

c) Do direito a juros indemnizatórios

87. Além do reembolso das quantias pagas, a Requerente peticiona, também, o pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerida.
88. A LGT estabelece, no seu artigo 43.º, n.º 1, que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.
89. Assim, o direito ao recebimento de juros indemnizatórios assenta num conjunto de pressupostos de verificação cumulativa, quais sejam, a existência de um erro imputável aos serviços, em função do qual resulte pagamento de imposto em montante superior ao devido, sendo esse erro analisado em sede de reclamação ou impugnação judicial (encontrando-se hoje estabilizada a jurisprudência segundo a qual tal avaliação pode ser efetuada, também, em sede arbitral).
90. No caso concreto, resulta do probatório que a liquidação de imposto e juros compensatórios impugnada foi integralmente paga.
91. Adicionalmente, como se viu na fundamentação que se expendeu acima, afigura-se patente que o erro de direito que inquina o ato de liquidação de IVA é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira.
92. Nessa medida, reconhece-se à Requerente o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos e para os efeitos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, contados desde a data do pagamento do IVA indevidamente liquidado, até ao integral reembolso do imposto.

V. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IVA n.º 2023..., relativo ao 4.º trimestre do ano de 2022, no montante de € 64.522,29, acrescido de € 968,71 a título de juros compensatórios e, em consequência, condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios e nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 65.491,00 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) 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.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor das custas em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de setembro de 2024

Os Árbitros

Fernando Araújo
(Árbitro Presidente)

António Pragal Colaço
(Árbitro Adjunto)
(Com voto de vencido)

João Taborda da Gama
(Árbitro Adjunto)

VOTO DE VENCIDO

Dissinto, desde o momento processual em que foi exarado douto despacho de prosseguimento da lide arbitral, da douta posição que teve maioria, porquanto me parece que estamos perante um caso de inutilidade superveniente da lide.

A Requerente demandou a anulação da liquidação adicional de IVA, relativa ao 4º trimestre de 2022, no valor de € 64.522,29, acrescidos de juros compensatórios de € 968,71, com a condenação do reembolso desses valores indevidamente pagos em 12.09.2023, acrescido de custas e juros indemnizatórios nos termos legais.

Por despacho do Subdirector Geral de 11/3/2024, foram revogados os atos tributários objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, (cfr. art. 79.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, com o despacho mencionado, procedeu-se à anulação administrativa (revogação anulatória – cfr. atualmente n.º 2 do art. 165.º do Código do Procedimento Administrativo de 2015), possível a todo o tempo, que produz efeitos retroactivos, pelo que a Requerente viu satisfeita a sua pretensão.⁵

Como estamos perante um erro imputável aos serviços, a Requerente terá também direito aos respectivos juros indemnizatórios, sendo as custas da responsabilidade da Requerida.

Significa isto que a sua pretensão é satisfeita na integralidade quanto ao seu pedido arbitral, como aliás veio a constar da decisão de que se dissente, onde foi aí consagrado quer quanto aos juros compensatórios, quer quanto aos juros indemnizatórios.

O artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, estabelece 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

⁵ No sentido da aplicação do regime do CPA à revogação prevista no art.º 79.º da LGT já se pronunciou o STA, entre outros, no Acórdão de 15.03.2017, proc. 449/14, como também o TCA Sul no Acórdão de 14.10.2021, proc. 23/16.8BELRS.

processo ou porque o fim visado com a acção 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 objeto 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”*.

No caso concreto, ao revogar – anular administrativamente o ato de liquidação de IVA que constituía o objeto deste processo, a AT satisfaz essa pretensão formulada pela Requerente nestes autos. Nessa medida, o principal resultado que a Requerente visava com o presente processo arbitral foi já integralmente atingido, sendo apenas necessário que a AT proceda (caso ainda não o tenha feito), à execução dos atos consequentes da revogação do ato de liquidação em causa. Assim, a decisão arbitral que, normalmente, seria proferida, conhecendo do mérito das pretensões deduzidas, afigura-se destituída de qualquer efeito útil, pelo que, a nosso ver, não se justificaria a sua prolação.⁶

A acção arbitral equipara-se à acção de impugnação judicial prevista no CPPT e por essa razão possui natureza anulatória – contencioso de anulação. Ir-se discutir pedidos subsidiários de natureza substancial com cunho declaratório, implicaria transformar a acção de mera

⁶ Cfr. ex: Decisões Arbitrais CAAD, Processo n.º 633/2015-T, de 2016-02-16, Processo n.º 25-2017-T, de 2017-09-05, CAAD Processo n.º 431/2017-T, de 2018-03-06, CAAD Processo n.º 257/2022-T, de 2022-10-07, CAAD Processo n.º 378/2022-T, de 2022-10-11, Acórdão Arbitral da CAAD, Processo n.º 220/2016-T, de 2017-01-02, tudo consultável in www.caad.org.pt, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte processo 03693/10.7BEPR, de 03-11-2022, Tiago Miranda, de que retiramos este excerto lapidar – “Pois bem, sabemos que a revogação – rectius, anulação por ilegalidade, logo, pelo menos, anulabilidade – do acto administrativo, faz cessar os seus efeitos ex tunc, erradica-o da ordem jurídica, em princípio sem lá deixar qualquer vestígio. Veja-se os artigos 136º n.º 1, 141º n.º 1 e 145º n.º 2 do CPA aprovado pelo DL 442/91 de 15 de Novembro, em vigor ao tempo do acto revogatório aqui assunto.

Assim sendo, e posto que nada foi requerido que tivesse a virtude de suspender a eficácia do acto de 7/4/2011, a liquidação de IRS impugnada, incluída nela a derrama municipal e os juros compensatórios, desapareceu da ordem jurídica na parte revogada, como se jamais lá tivesse estado, pelo que nessa parte deixou inelutavelmente de haver objecto para a impugnação judicial.” e Acórdão do STA, de 15/5/2013, proc. n.º 0566/12, in www.dgsi.pt;

anulação numa acção de reconhecimento, ou não, de direitos o que cai fora, também, da competência do Tribunal Arbitral.

Lê-se na decisão que fez maioria o seguinte:

“37. Por outro lado, a revogação dos atos tributários por vício de forma não permite à Requerente obter os efeitos jurídicos pretendidos com o PPA. Conforme refere a Requerente, a ausência de pronúncia quanto ao mérito, i.e., quanto ao direito à dedução do IVA suportado com a construção da clínica de hemodialise, coloca a Requerente numa situação de fragilidade face à possibilidade de a Autoridade Tributária vir, no futuro, intentar um novo procedimento inspetivo, relativo ao mesmo período e imposto, desta feita promovido pela entidade com competência territorial para o efeito, obrigando a Requerente a lançar mão de novo pedido arbitral/impugnação para contestar a legalidade das liquidações que viessem a ser emitidas.”

Ora, efectuar esta apreciação significa que o Tribunal Arbitral “resvalou” para um “judgment” de apreciação do reconhecimento de um direito, porquanto está a apreciar um direito à dedução, (ou não), quando o acto de liquidação já foi revogado, o que se encontra fora da sua competência, que lhe é atribuída pelo art.º 2.º do RJAT.

Os actos de liquidação podem ser anulados por vícios materiais ou por vícios formais. Por vícios directos da liquidação ou por vícios de procedimentos administrativos que sejam integrados no na definição de acto tributário em sentido amplo. Ora, a Lei Geral Tributária consagra no seu art.º 63.º, o princípio da irrepitibilidade do procedimento inspetivo. E tanto é suficiente para estar assegurada a protecção da segurança jurídica. Não é despendendo não olvidar, que esse princípio só funciona para inspecções externas e não internas, como é aquela do presente processo.

Aliás o balanceamento desse princípio, com aquele da Administração Tributária ter competência para realizar todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, a executar mediante procedimento da inspecção, que seguirá os termos que lhe foram fixados na lei como consagra o art. 63.º da LGT,⁷ encontramos aí o

⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 26/09.9BEPDL, de 11-03-2021, Luísa Soares, in. [www.dgsi.pt.](http://www.dgsi.pt;);

manto de normas jurídicas que regulam estas situações e perante as quais um Tribunal não deve criar actos administrativos que caiam fora da sua competência.⁸

Nestes termos, decidiria 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.

Lisboa, 2 de Setembro de 2024

O Árbitro Adjunto

António Pragal Colaço

⁸ Como se criasse um acto administrativo onde se proibisse uma nova inspecção tributária;